بسم الله الرحمن الرحيم
كلية الدراسات العليا
قسم المحاسبة

إستخدام العينات الإحصائية لتعزيز موقف المراجع في مراجعة مؤسسات القطاع العام

دراسة تطبيقية علي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف الأستاذ:
إبراهيم الصديق محمد نور
أستاذ المحاسبة والمراجعة
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

من الطالب:
أيمن المبارك محمد نور محمد علي

1425هـ - 2005م

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالي :

(علم الإنسان ما لم يعلم)

صدق الله العظيم
سورة العلق الآية (5)

إهداء

إلـي والـدي ووالـدتي أطـال الله عمرهمـا وجزاهمـا الله خيـر الجزاء

إلي أشقائي وجميع أفراد أسرتي

إلي رفيقة الدرب زوجتي المخلصة

إلي إبنتي هبة

إلي أساتذتي الأجلاء في جميع مراحل تعليمي

إلي كل من قدم مساعدة وعون لإنجاز هذه الدراسة

شكر وتقدير

لا يسعني وقد أتاحت لي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا فرصة الدراسة في رحابها العامرة إلا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للقائمين علي هذا الصرح العلمي الشامخ إذ تعطي الجامعة دليلاً علي أنها ماضية بعون الله سبحانه وتعالي في نهجها الذي إرتسمته لنفسها من اليوم الأول لإنشائها وهو التطوير وملاحقة الجديد والنافع في حقول المعرفة المختلفة وتقديمه لأبناء الوطن كافة.

كما أعبر عن بالغ شكري وتقديري لأستاذي الجليل / إبراهيم الصديق محمد نور – الذي منحني من غزير علمه وعصارة تجربته صادق التوصية والرعاية وخالص النصح والإرشاد طيلة مسيرة هذه الدراسة. ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلي أعضاء هيئة التدريس بالجامعة علي بذلهم الصادق وعطائهم الغزير لطلاب العلم الذين تتلمذوا علي أيديهم فكانوا قدوة ومثل أعلي لأخلاق العلماء.

كما أتقدم بالشكر إلي العاملين بمكتبة الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، والشكر لإدارة الشئون المالية بالجامعة ، مكتبة ديوان المراجعة العامة ، مكتبة بنك التضامن الإسلامي ، مكتبة جامعة النيلين ، المكتبة الإلكترونية بجامعة السودان للعلوم

كما أتقدم بشكري الجزيل لأسرتي الكريمة والتكنولوجيا لتعاونهم في إخراج هذه الدراسة ، علي صبرهم وبذلهم الوقت والجهد من أجلي.

والحمد والشكر لله علي ما أنعم وأكرم ،،،

فهرست

الموضوع	الصفحة
إستهلال	أ
الآية	ب
الإهداء	ت
الشكر والتقدير	ث
ملخص الدراسة	ج
Abstract	ح
المقدمة	
• أهمية البحث	1
• طبيعة المشكلة	2
• الهدف من البحث	2
• فروض الدراسة	3
• منهج البحث	3
• خطة الدراسة	5
• حدود الدراسة	5
الفصل الأول : مدخل إلي مراجعة الحسابات وأنواعها	
المبحث الأول : مدخل إلي مراجعة الحسابات	
• تعريف المراجعة	7
• أهداف المراجعة	11
• الفرق بين المحاسبة والمراجعة	15
• التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات	17

• تطور وظيفة إبداء الرأي والمراجعة الحيادية	21
المبحث الثاني : أنواع المراجعات	
• المراجعة الكاملة	25
• المراجعة الجزئية	26
• المراجعة النهائية	27
• المراجعة المستمرة	28
• المراجعة الداخلية	30
• المراجعة الخارجية	32
• المراجعة الإلزامية	35
• المراجعة الإختيارية	36
الفصل الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام وموقف مراجع الديوان منها	
المبحث الأول : ديوان المراجعة العامة النشأة والتطور	
• نشأة وتطور ديوان المراجعة العامة	38
• الديوان تكوينه ورئاسته	39
• واجبات وإختصاصات الديوان	41
• سلطات الديوان	42
الموضوع	**الصفحة**
• واجبات الأجهزة الإتحادية نحو الديوان	44
• إستيعاب وعزل المراجعين بالديوان	45
• الهيكل التنظيمي لديوان المراجعة العامة	46
• ما يجب أن يتبعه الديوان لتعزيز مهنة المراجعة	48
المبحث الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام	
• تعريف الرقابة الداخلية	51
• أساليب الرقابة المالية	52
• مقومات الرقابة المالية الفعالة في مؤسسات القطاع العام	53
• أسس ومقومات نظام الضبط الداخلي في مؤسسات القطاع العام	58
• موقف مراجع الديوان من الرقابة الداخلية	61
• الوسائل المستخدمة لفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية	62
• طبيعة واختصاصات قسم المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي	63
الفصل الثالث : دراسة نظرية لمعيار مخاطر المراجعة	
المبحث الأول : مخاطر المراجعة	
• تقديم	72
• مخاطر المراجعة ومكوناتها	76
• المخاطر الملازمة	79
• المخاطر الرقابية	81
• مخاطر الإكتشاف	83

• أنواع أخري لمخاطر المراجعة	85
المبحث الثاني : مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	
• تعريف الأهمية النسبية	90
• الأحكام المبدئية المرتبطة بالأهمية النسبية	91
• تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية علي البنود الفردية	96
• العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة إثبات المراجعة	98
الفصل الرابع : المراجعة بإستخدام العينات الإحصائية في مؤسسات القطاع العام	
المبحث الأول : المراجعة بإستخدام العينات الإحصائية	
• تمهيد	103
• قناعة مراجع الديوان وحكمته في تطبيق الطرق الإحصائية	104
• المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية	105
• التحول من المعاينة الحكمية إلي المعاينة الإحصائية	108
• مقارنة بين المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية	111
المبحث الثاني : المصطلحات والمفاهيم الأساسية لأسلوب المعاينة الإحصائية	
• الإحتمالات	113
• المصطلحات المرتبطة بإختيار العينة	114
• العوامل المؤثرة علي حجم عينة إختبارات الرقابة	127
• العوامل المؤثرة علي حجم عينة الإختبارات الجوهرية	128
الفصل الخامس : طرق المعاينة الإحصائية المناسبة في مجال مراجعة مؤسسات القطاع العام	
المبحث الأول : إختيار مفردات العينة	
الموضوع	**الصفحة**
• طرق الإختيار الحكمية	132
• طرق الإختيار الإحصائية	134
• الإختيار بإستخدام جدول الأرقام العشوائية	135
• الإختيار المنتظم للعينة	139
• الإختيار الطبقي للعينة	139
• الإختيار العنقودي للعينة	141
المبحث الثاني : طرق المعاينة الإحصائية المناسبة في مجال مراجعة حسابات مؤسسات القطاع العام	
• معاينة القبول	142
• معاينة الإكتشاف	143
• المعاينة بغرض التقدير	145
• معاينة الصفات	146
• معاينة المتغيرات	147
الفصل السادس : إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة وإختبارات التحقق التفصيلية	
المبحث الأول : إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة	

• تخطيط العينة	150
• تحديد هدف الإختبار	151
• تحديد معدل الإنحراف المسموح به	151
• تحديد مستوي الثقة المرغوب فيه	151
• تحديد معدل الإنحراف المتوقع في المجتمع	152
• أخذ حجم المجتمع في الإعتبار	153
• تحديد طريقة إختيار العينة	153
• تحديد حجم العينة	153
• إختيار مفردات العينة	157
• تنفيذ إجراءات المراجعة	157
• تقييم نتائج العينة	158
• توثيق إجراءات المعاينة	161
المبحث الثاني : إستخدام عينات المراجعة في إختبارات التحقق التفصيلية	163
• إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية التقليدية	163
• تخطيط العينة	164
• تحديد الهدف من الإختبار	164
• تحديد المجتمع ووحدة المعاينة	165
• تحديد مستوي الثقة	
• تحديد الإنحراف المعياري المتوقع للمجتمع	165
• تحديد الخطأ المسموح به	165
• تحديد حجم العينة	166
• إختيار مفردات العينة	168
• تنفيذ إجراءات المراجعة	168

الموضوع	الصفحة
• تقييم نتائج العينة	168
• توثيق إجراءات المعاينة	170
• إستخدام المعاينة علي أساس وحدة النقد	171
• المعاينة غير الإحصائية	178
• مواقف الهيئات المهنية من إستخدام عينات المراجعة	
• عينات المراجعة في المعايير الأمريكية	179
• عينات المراجعة في المعايير البريطانية	180
• عينات المراجعة في المعايير الدولية	181
• عينات المراجعة في معايير دول أخري	182
• عينات المراجعة في المعايير السعودية	183
الفصل السابع : الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات	
المبحث الأول : التحليل الإحصائي للإستبانة	
المبحث الثاني : أمثلة توضيحية لإستخدام النماذج الإسترشادية لأوراق عمل عينات	

المراجعة	
• **إستخدام العينات لأغراض إختبارات الرقابة**	
• **إستخدام العينات لأغراض إختبارات التحقق التفصيلية**	**199**
• **النتائج**	**206**
• **التوصيات**	**212**
المراجع	**215**
الملاحق	**217**
	222

فهرس الجداول

الجداول	الصفحة
جدول رقم (1) يوضح التطور في أهداف المراجعة	**12**
جدول رقم (2) يوضح معامل الثقة في ظل مستويات الثقة الأكثر شيوعاً	**125**
جدول رقم (3) يوضح العوامل المؤثرة علي حجم عينة إختبارات الرقابة	**127**
جدول رقم (4) يوضح العوامل المؤثرة علي حجم عينة الإختبارات الجوهرية	**128**
جدول رقم (5) جدول الأرقام العشوائية	**136**
جدول رقم (6) جدول تحديد حجم العينة الإستكشافية	**145**
جدول رقم (7) يوضح العوامل المؤثرة في حجم العينة في إختبارات الرقابة	**154**

جدول رقم (8) يوضح أحجام العينات عند مستوي 5% لمخاطر تقدير المخاطر الرقابية	156
جدول رقم (9) جدول تقويم نتائج العينات الإحصائية	159
جدول رقم (10) يوضح بعض العوامل التي تؤثر علي حجم العينة في إختبارات التحقق التفصيلية	167
جدول رقم (11) معاملات الثقة لمخاطر القبول الخاطئ	173
جدول رقم (12) معاملات التوسع للخطأ المتوقع	174

فهرس الأشكال

الأشكال	الصفحة
شكل رقم (1) يوضح العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة	100
شكل رقم (2) يوضح خصائص التوزيع الطبيعي (المعتاد)	121
شكل رقم (3) يوضح خطوات عينات المراجعة الإحصائية وغير الإحصائية	129

فهرس الملاحق

الملاحق	الصفحة
نموذج رقم (1) تحديد حجم العينة وتقويم النتائج	223
نموذج رقم (2) فحص مفردات عينة لمعاينة الصفات	224
نموذج رقم (3) تحليل الإنحرافات في معاينة الصفات	225
نموذج رقم (4) حساب الإنحراف المعياري المقدر للمجتمع	226
نموذج رقم (5) تحديد حجم العينة في المعاينة الطبقية	227
نموذج رقم (6) تحديد مستوي الدقة المحققة في المعاينة الطبقية	228
نموذج رقم (7) أورنيك مالي حسابات نمرة (40)	229
نموذج رقم (8) أورنيك حسابات نمرة (17)	230
الإستبانة	231

ملخص الدراسة

تتطلب قوانين مراجعة الحسابات والأعراف والقواعد المحاسبية من المراجع إعداد تقرير يذكر فيه فيما إذا كانت القوائم المالية تمثل الموقف المالي بشكل عادل في ضوء فحصه للحقائق التي راجعها ، ولا شك أن الوضع الأمثل للمراجعة هو أن يقوم المراجع بمراجعة

جميع البنود بدون إستثناء ولكن من الواضح أن مثل هذا النوع من المراجعة قد يكون ليس عملياً ولا ضرورياً إذ يكفي إختيار عينة من العمليات ثم فحصها فحصاً شاملاً لتعميم النتائج المحققة بعد ذلك علي المجتمع الذي اختيرت منه وذلك لإعتبارات الوقت والتكلفة لا سيما وقد إقتنع الإداريون منذ عدة سنوات أنه ليس من الضروري مراجعة كل بنود العمليات لكي تكون الحسابات سليمة لأغراض مهمتهم ، وتعتمد هذه القناعة علي الفرضية القائلة أن عدد البنود التي يجري فحصها تعبر تعبيراً صحيحاً عن دقة أو عدم دقة جميع البنود ولا تعدو الطرق الإحصائية في إختيار العينة عن تطبيق لهذا المبدأ.

وتهدف هذه الدراسة إلي إستخدام العينات الإحصائية لتعزيز موقف المراجع والتي قد توفر للمراجع نتائج موضوعية ومأمونة ليس من الجهة المسئولة عن أداء المراجع فحسب بل لجهات مختلفة ، وقد تم تناول فصول ومباحث هذه الدراسة من خلال الأسلوب الإستنباطي في إطار جمع المعلومات وتحليلها من مصادرها الثانوية أما الدراسة الميدانية فقد تمت من خلال الإستبانة الموزعة علي مجتمع مراجعي الحسابات بديوان المراجعة العامة ومجتمع مستخدمي القوائم المالية بولاية الخرطوم وذلك بغرض الحصول علي المعلومات من مصادرها الأولية ، وقد إحتوت هذه الدراسة علي سبعة فصول كل فصل يحتوي علي مبحثين وهي كما يلي :-

الفصل الأول : مدخل إلي مراجعة الحسابات وأنواعها :-

وقد تناول المبحث الأول من هذا الفصل تعريف المراجعة وأهدافها والفرق بينها وبين المحاسبة وكذلك تناول التطور التاريخي لمهنة المراجعة وتطور وظيفة إبداء الرأي والمراجعة الحيادية. أما المبحث الثاني منه فقد تناول أنواع مراجعة الحسابات وذلك من حيث نطاق عملية المراجعة ومن حيث الوقت الذي تتم فيه ومن حيث الهيئة التي تقوم بها وكذلك من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة .

الفصل الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام وموقف مراجع الديوان منها :-

وقد تناول المبحث الأول منه نشأة وتطور ديوان المراجعة العامة أما المبحث الثاني فقد تناول الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام .

الفصل الثالث : دراسة نظرية لمعيار مخاطر المراجعة :-

وقد ناقش المبحث الأول من هذا الفصل مخاطر المراجعة ومكوناتها أما المبحث الثاني منه فقد ناقش مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .

الفصل الرابع : المراجعة بإستخدام العينات الإحصائية في مؤسسات القطاع العام :-

وقد ناقش المبحث الأول منه قناعة مراجع الديوان وحكمته في تطبيق الطرق الإحصائية وكذلك تناول بالدراسة المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية ، أما المبحث الثاني فقد تناول المصطلحات والمفاهيم الأساسية لأسلوب المعاينة الإحصائية وكذلك العوامل المؤثرة علي حجم عينة إختبارات الرقابة .

الفصل الخامس : طرق المعاينة الإحصائية المناسبة في مجال مراجعة مؤسسات القطاع العام:-

وقد تناول المبحث الأول منه طرق إختيار مفردات العينة أما المبحث الثاني فقد تناول طرق المعاينة الإحصائية .

الفصل السادس : إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة وإختبارات التحقق التفصيلية :-

وقد ناقش المبحث الأول من هذا الفصل إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة أما المبحث الثاني منه فقد ناقش إستخدام عينات المراجعة في إختبارات التحقق التفصيلية .

الفصل السابع : الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات :-

وقد تناول الباحث في هذا الفصل التحليل الإحصائي للإستبانة وإختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال المبحث الأول ، أما المبحث الثاني فقد تناول أمثلة توضيحية لإستخدام النماذج الإسترشادية لأوراق عمل عينات المراجعة والتوصل إلي النتائج وتقديم التوصيات المناسبة والتي من شأنها أن تؤدي إلي زيادة درجة الثقة في نتائج عملية المراجعة وفي تقرير مراجع ديوان المراجعة العامة .

Abstract

Principles of Auditing conventions and rules require the auditor to prepare a report in which he states whether the financial statements represent the financial situation in a true and fair way in the light of examining the facts that he has reviewed true.

It is no doubt that the optimal situation of auditing is that the auditor audits all items without exception, but it is clear that such auditing is not practical nor is it necessary, because it is enough to choose a sample of the processes and study it thoroughly to generalize the results obtained after that to the population from which it has been chosen, that is for the considerations of time and cost, particularly, as the managements were convinced for several years that it was not necessary to audit all the items of the processes to have the accounts sound for their purposes, this depends on the hypothesis that the number of items which are studied expresses correctly the accuracy or inaccuracy of all items – the statistical methods – of choosing the sample are but an application of this principle.

This study aims at identifying the effect of using statistical samples on the auditing of public sector establishments and the extent of increase in the degree of confidence in the results of the process of auditing and convincing the public opinion that the auditing of public sector establishments is done on well organized scientific basis.

The chapters and the topics of this study have been dealt with through deductive style within the course of collecting data from its secondary sources and analyzing it. As for the field study, it was

done through the questionnaire, which had been distributed, to the population of account auditors in the General Audit Chamber and the population of financial statements users in Khartoum State, in order to obtain information from its elementary sources.

This study contains seven chapters. They are as follows:

Chapter One: The access to account auditing and its types.

The first topic of this chapter defined auditing, its aims and the difference between it and accounting. It also dealt with the historical development of the profession of auditing and the development of opinion and the non-aligned auditing.

The second topic of this chapter dealt with the types of account auditing with regard to the range of the auditing process, the time in which it is done, the body that carries it out and the degree of obligation of the auditing process.

Chapter two: The general basis of internal monitoring of the public sector establishments and the attitude of the auditor of the General Audit Chamber towards them.

The first topic of it dealt with the occurrence and development of the General Audit Chamber.

The second topic dealt with the general basis of the internal monitoring of the public sector establishments.

Chapter Three: Theoretical study on the criterion of the risks of auditing and the relative importance.

The first topic of this chapter dealt with the risks of auditing. The second topic discussed the notion of relative importance in planning and executing the auditing process.

Chapter four: Auditing by using statistical samples.

The first topic of it discussed the certainty of the auditor of the General Audit Chamber and his wisdom in applying the statistical methods. It also studied the legal and statistical sampling.

The second topic dealt with terminology and basic notions of statistical sampling methods and the factors that affect the size of the sample.

Chapter five: Techniques appropriate for statistical sampling in the field of auditing public sector establishments.

The first topic dealt with the techniques of choosing the sample items. The second topic dealt with the techniques of statistical sampling.

Chapter six: Using auditing samples for the monitoring tests and elaborate fitting tests.

The first topic of it discussed audit sampling for the purposes of monitoring tests, and the second topic discussed the use of auditing samples in elaborate fitting tests.

Chapter seven: Practical Study:

In this chapter the researcher has done the statistical analysis and the testing of the study hypotheses, attained results and presented appropriate recommendations that would results in raising the degree of confidence in the results of the auditing process and in the report of the auditor of the General Audit Chamber.

مقـــدمـة

1- 1 أهمية البحث :

فـى بدايـة العهـد بالمراجعـة ، حيـث كانـت المشـروعات التـى تراجـع حسـاباتها صـغيرة الحجـم ومحـدودة العمليـات ، كانـت المراجعـة السـائدة فـى ذلـك العهـد مراجعـة

شاملة بمعنى قيام المراجع بمراجعة جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، وكان كل اهتمام المراجع موجه اساساً لاكتشاف المخالفات والاخطاء والاحتيالات أوالغش الذى يمكن أن يقع من جانب العاملين بالمؤسسة، ولكن نتيجة للتطور الذى حدث فى مجال الصناعة والتجارة وماترتب عليه من زيادة فى عدد المشروعات واتساع أحجامها وتعدد عملياتها وتعقدها ، أصبح القيام بمراجعة شاملة أمر غير عملى لما يتطلبه ذلك من جهد كبير ووقت طويل وتكاليف عالية.

وقد صاحب هذا التطور في مجال الصناعة والتجارة تطور أيضاً في أهداف المراجعة ومهمة المراجع والدور الذي يقوم به وأصبح ينظر إلى المراجعة على أنها الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية وللبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات بقصد إبداء الرأي عن مدي عدالة القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة .

ولا شك أن مؤسسات القطاع العام شهدت أيضاً تطوراً واتساع في نظاق نشاطها أدي إلى صعوبة قيام مراجع الديوان بمراجعة شاملة ، ومن ثم لم يكن هناك بد أمام المراجع العام إلا أن يتحول من أسلوب المراجعة الشاملة أو الفحص الكامل الى اسلوب الاختبار بمعنى اختيار عينة من بين البنود المطلوب مراجعتها ثم فحصها فحصاً شاملاً لتعميم النتائج المحققة بعد ذلك على المجتمع الذى اختيرت منه.

ومن هنا تبرز أهمية دراسة أسلوب استخدام العينات الإحصائية في مراجعة مؤسسات القطاع العام والتي قد تكون في بعض الأحيان الوسيلة الوحيدة ذات الكفاءة الاقتصادية لأن عملية المراجعة شأنها في ذلك شأن أي خدمة يجب أن يراعى فيها عنصر التكلفة ومما لاشك فيه أن المراجعة الشاملة تتطلب تكاليف مرتفعة .

واذا نظرنا الى مسئولية مراجع ديوان المراجعة العامة والمخاطر التى يتعرض لها من خلال استخدام العينات فى المراجعة نجد أنه من المتعارف عليه فى علم المحاسبة والمراجعة ان المسئولية الأساسية عن دقة عمليات المؤسسة تقع بصفة

أساسية على عاتق إدارة المؤسسة التى يتعين عليها توفير وسائل الرقابة الداخلية التى تكفل تحقيق هذه الدقة ، ثم يقوم مراجع الديوان بفحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية بغرض تحديد حجم اختباراته.

2-1 : طبيعة المشكلة : -

مراجعة مؤسسات القطاع العام عملية منظمة ، يقوم بها ديوان المراجعة العامة بغرض ابداء رأى مهنى فى مجموعة القوائم المالية التى تخص مؤسسة معينة ، مع توصيل النتائج لمستخدمى التقارير المالية، وهذه النتائج قد تكون غير مكتملة الأمر الذى لايفى برغباتهم وتوقعاتهم الممثلة فى اعطاء تاكيد مطلق عن دقة القوائم المالية واقرار مبكر بتعثر أوفشل المؤسسة ومدى قدراتها على الاستمرار واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية الامر الذى يزيد من تعقيد عملية المراجعة.

وقد ادى ذلك الى حدوث فجوة فى المراجعة وهى الفرق بين توقعات مستخدمى التقارير المالية وبين الاداء الفعلى لمراجعى ديوان المراجعة العامة الامر الذى قد يؤدى الى انخفاض ثقة الرأى العام فى المعلومات المحاسبية ورأى مراجع الديوان على القوائم المالية .

3-1 : الهدف من البحث :-

نتيجة لظهور فجوة بين توقعات مستخدمى التقارير المالية والاداء الفعلى لمراجع ديوان المراجعةالعامة والذى قد يؤدى الى انخفاض ثقة الرأى العام واتهام مراجعى الديوان بالتقصير فى اداء عمليات المراجعة .يحاول الباحث من خلال هذا البحث تقديم نموذج عملى لتضييق هذه الفجوة وذلك بأستخدام الاسس العلمية فى اختيار العينة وتحديد حجمها ودرجة الثقة فى نتائج عملية المراجعة وفى تقرير مراجع ديوان المراجعة العامة ؛ ويعتقد الباحث ان استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية فى المراجعة يقى مراجع ديوان المراجعة العامة من اتهامه بالتقصير فى ادائه لعملية المراجعة وتوجيه انتقادات اليه بأنه عند اداءه لعملية المراجعة الاختباريه يقوم بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم النتائج التى توصل اليها على اساس

خبرته وحكمه الشخصي ؛ وبالتالى لاتمكنه العينة المختارة من التأكد من انها كافية وغير متحيزه وكذلك لا تخضع نتائج العينة المختارة على اساس تقديره الشخصى للتفسير الاحصائى بل يترك امر تفسير النتائج لما يتراءى للمراجع فى ضوء خبرته ومهارته وتقديره الشخصى .

1-4 : فروض الدراسة :-

1- إن قيام مراجع ديوان المراجعة العامة باستخدام العينات الاحصائية بطريقة علمية يؤدى الى زيادة درجة الثقة فى نتائج عملية المراجعة وفى اقناع الرأى العام بأن مراجعة مؤسسات القطاع العام تتم بأسس علمية منظمة .

2- إن اعتماد مراجع الديوان عند قيامه بعملية المراجعة على خبرته وتقديره الشخصى عند تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها يثير الشكوك فى عملية المراجعة وفى النتائج التى يتوصل اليها .

3- إن استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية فى المراجعة يؤدى الى اعطاء نتائج قد تكون اكثر دقة من الفحص الشامل .

4- إن استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية لا يحد من استخدام المراجع لتقديره الشخصى .

1-5 : منهج البحث :-

ينتهج الباحث فى اطار دراسة ((استخدام العينات الاحصائية لتعزيز موقف المراجع فى مراجعة مؤسسات القطاع العام)) مستخدماً الاسلوب الاستنباطى فى اطار مسيرة جمع المعلومات وتحليلها من واقع المصادر الثانوية .

1-6 : خطة الدراسة :

سعياً لتحقيق أهداف البحث قسم الباحث هذه الدراسة إلى مقدمة وخمسة أبواب ، وقد جاءت كالآتي :

1- الفصل الأول **:** مدخل إلى مراجعة الحسابات وأنواعها .

المبحث الأول **:** المدخل إلى مراجعة الحسابات .

المبحث الثاني **:** أنواع المراجعات .

2- الفصل الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام وموقف مراجع الديوان منها.

المبحث الأول : ديوان المراجعة العامة النشأة والتطور .

المبحث الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام.

3 - الفصل الثالث: دراسة نظرية لمعيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.

المبحث الأول : مخاطر المراجعة .

المبحث الثاني : مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة .

4- الفصل الرابع : المراجعة باستخدام العينات الإحصائية

المبحث الأول : تمهيد لاستخدام العينات الإحصائية في المراجعة .

المبحث الثاني : المصطلحات والمفاهيم الأساسية لأسلوب المعاينة الإحصائية.

5- الفصل الخامس: طرق المعاينة الإحصائية المناسبة فى مجال مراجعة مؤسسات القطاع العام

المبحث الأول : اختيار مفردات العينة

المبحث الثاني : العينات الاحصائية المناسبة فى مراجعة مؤسسات القطاع العام.

6- الفصل السادس :إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة وإختبارات التحقق التفصيلية.

المبحث الاول : إستخدام عينات المراجعة لأغراض إختبارات الرقابة

المبحث الثانى : إستخدام عينات المراجعة فى إختبارات التحقق التفصيلية

7- الفصل السابع : الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات .

المبحث الاول : التحليل الإحصائى للاستبانة .

المبحث الثانى : امثلة توضوحية لإستخدام النماذج الاسترشادية لأوراق عمل عينات المراجعة.

1-7 : الدراسات السابقة :

موضوع هذه الدراسة هو استخدام العينات الإحصائية لتعزيز موقف المراجع في مراجعة مؤسسات القطاع العام فيتميز بأنه الدراسة الأولي من نوعها في السودان إذ لم يجد الباحث أية دراسات سابقة في هذا المجال في السودان .

1- 8 : حدود الدراسة :

اقتصرت الدراسة على جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كأحد مؤسسات القطاع العام والتي تخضع في مراجعة حساباتها إلى ديوان المراجعة العامة وسوف يعتمد الباحث علي المستندات المالية التي تخص الفترة من 2000/1/2م وحتى 2000/12/31م.

الفصل الأول
مدخل إلى مراجعة الحسابات
وأنــواعهــا

المبحث الأول

مدخل الى مراجعة الحسابات

Auditing: An Introduction

تعريف المراجعة:

إن مجرد إعداد إدارة المنشأة للقوائم والحسابات الختامية لهذه المنشأة لا يعنى صدق هذه القوائم، كما لا يعنى إمكانية الإعتماد عليها من قبل الأطراف المختلفة

التى تستخدم تلك القوائم كوسيلة للحكم على المشروع و التى تعتمد عليها فى اتخاذ قراراتها المختلفة دون أن تخضع للفحص الفني المستقل بهدف الحصول على الرأي الفني المستقل عن مدى عدالتها وصدقها وهو ما يطلق عليه عملية مراجعة الحسابات Auditing. وهناك عدد من التعاريف الجارية للمراجعة كفرع من فروع المعرفة، ومن هذه التعريفات ما يلى[1] .

1 / المراجعة في تعريفها الواسع، تعنى العمل على زيادة مصداقية المعلومات، فالمراجعة هي فحص الحسابات بواسطة طرف ثالث، غير ذلك الطرف الذي يقوم بإعداد المعلومات، والطرف الذي يستخدم تلك المعلومات، والتقرير عن نتائج هذا الفحص يتوقع أن يزيد من منفعة المعلومات للمستخدم.

2 / المراجعة هي فحص وتقييم مدى سلامة ومصداقية المستندات التي تثبت حدوث عمليات المنشأةوتسجيلاتها وتتضمن ايضاً الاستفسارات للتأكد من أن القوائم المالية موضع المراجعة، و التي تم إعدادها من هذه التسجيلات تعبر بصدق وعدالة عن النتائج او المركز المالي.

3 / المراجعة هى التقرير عن مدى تعبير القوائم المالية بصدق وعدالة والتأكد من نتائج الأعمال والمركز المالي وانه قد اتبع في إعدادها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

(1) د.عبدالسميع الدسوقى ، اساسيات المراجعة (القاهرة: دار النهضة العربية ، 1992م)، ص 13.

4 / المراجعة وظيفة تحليلية تتطلب فحص ما سجله المحاسب، والتقرير عنه فى ضوء أدلة إثبات متفق عليها وعما اذا كانت الحسابات قد سجلت بصدق وعدالة العمليات التى حدثت بالمنشأة وانها تضمنت كل شئ يجب أن تتضمنه .

5 / المراجعة هى فحص للقوائم المالية التى تعدها المنشأة من قبل شخص (أو اكثر)مستقل، ومؤهلاً تأهيلا مهنياً كافياً لتقرير ما اذا كانت القوائم المالية

تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة كما هو عليه فى نهاية الفترة موضع المراجعة. وتشمل فحص السجلات المحاسبية وغيرها من الأدلة والقرائن التى تعزز القوائم المالية وفحص الوثائق او المستندات ومعاينة الاصول وعمل الاستقصاءات داخل وخارج المنشأة . وهناك تعريف اخر لمراجعة الحسابات " وهو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً ، بقصد الخروج برأى فنى محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالى لذلك المشروع فى نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة " [1]. هذا وقد جاء تعريف المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) كما يلي : " المراجعة هى عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن ، بشكل موضوعى، التى تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة[2]ويتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاماً لدرجة انه يشمل كافة انواع المراجعة المختلفة ، كالمراجعة الداخلية التى يقوم بها

---

(1) د. خالد امين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعملية (عمان : دار وائل، 2000) ،ص13.

(2) ويلم توماس وامرسون هنكى ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة د. احمد حامد حجاج ،د.كمال الدين سعيد (الرياض :دار المريخ"التاريخ غير معروف") ، ص 26.

العاملون بالوحدات الاقتصادية أو مراجعة الوحدات الحكومية والتى يقوم بها العاملون بديوان المراجعة العامة والمراجعة الحيادية والتى يقوم بها المحاسب القانونى . كما ان هذا التعريف وصف المراجعة بانها عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتشابهة .

والمخططة جيداً يحكمها إطار نظرى ثابت ،يتمثل فى مجموعة من الاهداف والمعايير المتفق عليها ، اما عبارة ((جمع الادلة والقرائن بشكل موضوعى)) .فانها تبين طبيعة او جوهر عملية المراجعة الاساسى ، فعملية

جمع لادلة والقرائن بصفة خاصة يجب ان تتم بشكل موضوعى ، بمعنى انها يجب ان لأتتاثر او تخضع لاهواء جامعيها او تكون عرضة لتحيزهم ،فعلى الرغم من ان ادلة وقرائن الاثبات ربما تختلف فى درجة موضوعيتها ،الان المراجع يجب عليه ان يكون ذا اتجاه عقلى موضوعى عند جمع وتقييم ادلة الاثبات .

كما ان عبارة ((نتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية)) تبين ان عملية المراجعة لاتقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب ،وانما تتضمن ايضا فحص النظام المحاسبى الذى ينتج عنه مثل هذة المعلومات المالية وهو ما يشمل بالطبع نظام الرقابة الداخلية (Internal Control) اما كلمة (الاقتصادية) فانها قد تفسر لتشمل تلك المواقف التى تتطلب الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد النادرة . فالمراجع الداخلى على سبيل المثال سوف يهتم بالنتائج الاقتصادية المتعلقة بالانشطة الداخلية للمنشأة ،بينما يتحقق مراجع ديوان المراجعة العامة من مدى إلتزام المصالح الحكومية بالقواعد المعمول بها .

اما ((المعايير المقررة)) التى يتم فى ضوئها تقييم النتائج الاقتصادية فيجب ان تكون موحدة ومفهومة الى حد كبير بواسطة كل الاطراف المعنية ،وبالنسبة للمراجعة الحيادية والتقرير الخارجى تتمثل هذة المعايير فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما. (Generally Accepted Accounting Principles GAAP) واخيراً تعنى عبارة (تبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة) ضرورة اعداد تقرير المراجعة الذى يعد وسيلة الاتصال وتبليغ نتائج فحص المراجع الى الاطراف المعنية ،وبالطبع يختلف شكل ومحتويات تقارير المراجعة باختلاف نوع المراجعة والظروف التى صاحبت إصدار هذا التقرير . وبالاضافة الى تعريف جمعية المحاسبة الامريكية يميل الباحث الى تعريف اخر وهو" المراجعة عملية فحص انتقادى لانظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمنشأة التى تراجع حساباتها بقصد إبداء راى فنى محايد عن مدى صحة او دقة هذة البيانات ودرجة

الاعتماد عليها وعن مدى عدالة القوائم المالية او الحسابات الختامية التى اعدها المشروع عن نتيجة اعماله من ربح اوخسارة وعن مركزة المالى وذلك بناءاً على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء بالدفاتر والسجلات[1] .

---

(1) د.عبدالماجد عبدالله حسن ، مبادئ المراجعة (بدون ناشر 1999م)، ص1.

أهداف المراجعة :

هناك اعتقاد خاطئ شائع حتى بين رجال الاعمال بأن هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر إلا أن هذا ليس بالأمر الصحيح الا حينما يوجه الفحص بصفة أساسية بحسب الاتفاق او التعاقد نحو اكتشاف الغش أو التلاعب . وفى حقيقة الأمر قد يكتشف المراجع اثناء قيامه باعمال المراجعة أخطاء أو غش أو تلاعب ولكن هذا الاكتشاف يأتى فى الغالب كنتيجة فرعية لما يقوم به المراجع من عمليات الفحص العادى الذى يقوم به .

كما أن عملية المراجعة تؤدى الى خلق رادع أدبى فى نفوس الموظفين من شئه أن يؤدى دوراً هاماً فى منع حالات الغش والأخطاء، وتقليل احتمالات

وقوعهمايعتبرا ناتجاً عرضياً لعملية المراجعة يتحقق أثناء قيام المراجع بتادية الواجبات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة الرئيسية. ولقد نصت نشرة مجمع المحاسبين القانونيين فى انجلترا ووليز فى فيما يتعلق بمعايير المراجعة بخصوص اكتشاف الأخطاء والغش على مايالى :-

" إن مسئولية منع الغش أو التلاعب، والاختلاسات تقع على عاتق الادارة التى عليها توفير الضمان المقبول بأن هذه المسئولية سوف يتم تنفيذها وذلك عن طريق توفير نظام سليم للرقابة الداخلية .

إن واجبات المراجع لاتتطلب منه بوجه خاص القيام ببحث تفصيلى عن الغش مالم يكن ذلك مطلوباً منه وفقاً للقانون النظامى أو وفقاً للشروط الخاصة فى الاتفاق مع العميل .

ومع ذلك يجب أن يكون المراجع على وعى بأن وجود تلاعب هام نسبياً أو غش من شأنه مالم يتم الافصاح عنه بشكل كاف أن يفسد نتائج وحالة الاعمال التى تظهرها القوائم الختامية ومن ثم يجب على المراجع أن يخطط مراجعته على اساس توقع وجود واكتشاف أمور غير سليمة فى القوائم المالية ناتجة عن وجود غش أو تلاعب .ويمكن القول أن اكتشاف الغش أو التلاعب أوعدم سلامة العمليات المحاسبية كانت الأهداف المعروفة للمراجعة فى بداية عهدها وحتى بداية القرن الحالى ، ولكن هدف عملية المراجعة فى وقتنا الحاضر أصبح يتلخص فى ابداء الرأى عن مدى عدالة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة .

ويوضح الجدول التالى مدى التطور فى أهداف المراجعة منذ البداية الأولى لعمليات المراجعة [1] .

جدول رقم (1) يوضح التطور في أهداف المراجعة

الفتـرة	أهداف المراجعة
ماقبل سنة 1750	اكتشاف الغش
من سنة 1850-1905	1 – اكتشاف الغش

	2 – اكتشاف الأخطاء الحسابية
من سنة1905-1940	1 - تحديد مدى عدالة القوائم المالية 2 – اكتشاف الأخطاء والغش
من سنة 1940- وحتى الان	تحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعد منها التقارير

1- Gene Brown , Changing Audit Objectives and Techniques Accounting Review Octo1962,P697 .

نقلاً عن / د. حسن محمد حسين ابوزيد ، دراسات فى المراجعة (القاهرة : دار الثقافة العربية 1985م) ص10.

وبناءً على العرض السابق يمكن القول أن أهداف المراجعة يمكن تصنيفها إلى مجموعتين رئيسيتين وهما :

الهدف الأصلى :

ابداء الرأى الفنى المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التى اعدتها الادارة ومدى امكانية الاعتماد عليها ويشمل ذلك مايلى:

(أ) ابداء الرأى عما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالى للمنشأة فى تاريخ إعدادها .

(ب) أبداء الرأى عما اذا كانت حسابات النتيجة تبين بصدق ووضوح نتيجة الأعمال العادلة عن الفترة التى اعدت عنها ، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتيجة نشاط المنشأة خلالها .

الهدف التبعى :

اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من اخطاء أو غش أو تلاعب أوعدم انتظام وتقليل احتمالات فرص حدوثها.

الأهداف المتطورة ومنها:

(أ) مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ماحققته من أهداف، ودراسة الاسباب التى حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.

(ب) تقييم النتائج بالنسبة إلى ماكان مستهدفاً .

(ت) تحقيق أقصى كفاية أنتاجية ممكنة عن طريق محو الاسراف فى جميع نواحى النشاط.

(ث) تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين .

أهمية المراجعة :

لاشك أن المحاسبة ليست غاية فى حد ذاتها بل وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة الطبقات العديدة التى تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها فى اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية .

فهناك طبقةالمديرين التى تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية فى وضع الخطط وفى مراقبة تنفيذها . فاتساع حجم المشروعات وتعدد عملياته وتعقدها جعل من العسير على القائمين بإدارة المشروع مباشرة مهمتهم عن طريق الاتصال المباشر فلجئوا الى البيانات المحاسبية ليسترشدوا بها قبل اتخاذ أى قرار أو رسم اى خطة مستقبلية . وحتى تكون قرارتهم سديدة وخططهم محددة وحكيمة يجب أن نضمن لهم صحة ودقة البيانات المحاسبية التى تقدم اليهم ، ومن هنا ظهرت أهمية فحص هذه البيانات بواسطة هيئة فنية محايدة .

وهناك طبقة المستثمرين (الحاليين منهم أوالمستقبليين) التى تلجأ الى القوائم المالية (الحسابات الختامية) التى تعدها المشروعات المختلفة ، وتعتمد على مابها من بيانات قبل اتخاذ أى قرار فى توجيه مدخراتهم وجهة الاستثمار التى تحقق لهم أكبر عائد ممكن. واذا ماعجز هولاء عن فهم مدلول تلك القوائم واستخلاص النتائج المرجوة منها فانهم يلجئون الى المحللين الماليين أو بيوت الاستثمار ، سائلين النصح فى توجيه مداخراتهم. وهذه الطبقة بدورها بمالها من خبرة ودراية بسوق الاوراق المالية تعتمد اعتماداً كبيراً قبل ابداء رأيها على ماتحويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات . وحتى نضمن حماية مدخرات المستثمرين لابد أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة ولن يأتى ذلك الا اذا روجعت هذه البيانات وفحصت فحصاً دقيقاً وهناك طائفة اخرى تلعب دوراً هاماً فى تمويل

المشروعات على اختلاف انواعها ، ويعنى بذلك البنوك التجارية والصناعية مما تقدمه من قروض قصيرة أو طويلة الأجل الى المشروعات التى يعوزها المال اللازم لمقابلة التوسع المنتظر . فقبل ان تمنح هذه الهيئات القروض للمشروعات الطالبة فانها تفحص المراكز الماليه لهذه المشروعات فحصا دقيقا من واقع البيانات بالقوائم المالية التي تعدها هذه المشروعات وهناك الهيئات الحكومية او اجهزة الدولة التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في اغراض كثيرة يذكر الباحث منها التخطيط والمتابعة والاشراف والرقابة على المنشأت التي لها مساس بالمرافق العامة ، فرض الضرائب المختلفة ، تحديد الاسعار لبعض السلع الضرورية ، تقرير المنح او الاعانات لبعض الصناعات .....الخ .

وهناك رجال الاقتصاد الذين بدأوا يهتمون بالقوائم المالية وما تحويه من بيانات محاسبية دقيقة في تقديرهم للدخل القومي وفي رسم برامج التخطيط الاقتصادي .

واخيراً هناك نقابات العمال التي تعتمد على البيانات المحاسبية في مفاوضاتهم مع الادارة في رسم سياسة عامة للإجور ،وفي التحقق من انصبتهم المشروعة من الارباح التي تحققها الشركات التي يعملون بها . ويمكن القول ان المحاسبة قد اصبحت علما اجتماعياً يهدف الي خدمة المجتمع بشتى طبقاته . فاذا كان على المحاسبة ان تخدم اهدافها بامانة وان تحقق الغاية المرجوة منها بحق ، فان البيانات المحاسبية المسجلة او الظاهرة بالقوائم المالية التي تعدها المشروعات المختلفة يجب ان تكون صحيحة وحقيقية بحيث تعطي صورة حقيقية صادقة عن نتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي . ولن يتسنى ذلك إلا إذا عهدنا الى هيئة خارجية مستقلة بفحص هذه البيانات فحصاً منظماً ودقيقاً وابداء رأى فنى فى مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة هذه القوائم المالية على نتيجة الاعمال والمركز المالى .

الفرق بين المحاسبة والمراجعة :

بعد أن أشار الباحث الى تعريف المراجعة على أنها عملية فحص انتقادى لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات المثبتة فى الدفاتر.... الخ وعليه فأن علم المحاسبة"هو مجموعة النظريات والمبادئ التى تبحث فى مسائل التسجيل والتبويب والتوصيل للمعلومات المختلفة ثم الوصول الى نتيجة أعمال المنشأة خلال الفترة المالية سواء كانت النتيجة ربحاً أو خسارة ثم تصوير المركز المالى للمنشأة فى نهاية تلك الفترة[1] .

ويتركز العمل الاساسى للمحاسب فى اعداد الحسابات وضمان الدقة الحسابية لتسجيلاته. وهو فى سبيل ذلك يقوم بتسجيل العمليات ثم ترحيلها الى حساباتها المختصة لتبويبها فى مجموعات متجانسة ثم يقوم باعداد موازنة المراجعة للتأكد من الدقة الحسابية لتسجيلاته وترحيلاته ثم يلخص بعد ذلك هذه العمليات ، ويعرضها فى حساب للدخل يعبر عن نتيجة أعمال المشروع وفى

---

(1) د. عبدالماجد عبدالله حسن ، مرجع سبق ذكره ، ص7.

قائمة الميزانية والتى تصور المركز المالى للوحدة المحاسبية والمحاسب فى هذه الحالة يعمل كمنتج للمعلومات المحاسبية وليس كمراجع .

واذا كان المحاسب يقوم باعداد الحسابات ، فان المراجع يقوم بفحص الحسابات التى قام باعدادها المحاسب ونتيجة فحصه للقيود المحاسبية وترحيلاتها والحسابات والمستندات وهو يقوم بفحص الحسابات الى المدى الذى يقنعه بمدى تعبير القوائم المالية والتى قام بإعدادها المحاسب عن نتيجة الاعمال والمركز المالى بصدق وعدالة وهكذا يمكن القول ان عمل المحاسب هو اعداد الحسابات وان عمل المراجع هوالفحص والتقرير عن الحسابات التى قام بإعدادها المحاسب.

كما تقوم المنشأة بتسجيل حساباتها وترصيدها بدفتر الاستاذ فانها تقوم بإعداد حساباتها الختامية وقائمة المركز المالى، أى أن اعداد قائمة المركز المالى هى النقطة الأخيرة فى عمل المحاسب وهى نقطة البداية بالنسبة للمراجع حيث يبدأ

بمراجعة القوائم المالية فيقوم بتحليل ماورد فى تلك القوائم من ارقام اجمالية للتاكد من صحتها من واقع السجلات والمستندات المؤيدة لكل العمليات ويسوق الادلة والقرائن التى تؤكد صحة وسلامة العمليات وفى سبيل بحث المراجع فى الحصول على أقوى الأدلة قد يحاول الحصول عليها من خارج المنشأة لجمع الحقائق التى تمكنه من ابداء رايه الفنى المحايد عن مدى صحة البيانات ودرجة الاعتماد عليها. من هذه المقارنة يتضح الاتى[1] .

1 / لمراجع يبدأ عمله بعد أن يفرغ المحاسب تماماً من عمله .

2 / علم المحاسبة علم انشائى (Constructive) يبدأ بكثير من العمليات وينتهى بقوائم مالية هى خلاصة العمليات ونتائجها. اما علم المراجعة فهو علم تحليلى (Analytical) يبدأ بالقوائم المالية للتحقق من الارقام التى وردت فيها بالرجوع الى البيانات المسجلة ومايؤيدها من وثائق .

3/ المحاسب موظف تابع للمنشأة أما المراجع فهو شخص لايخضع لسلطات المنشأة .

(1) نفس المرجع السابق ص 8.

التطور التاريخى لمهنة مراجعة الحسابات :

يفيد تاريخ المراجعة ان الحسابات كانت " تتلى" على المراجع الذى يكلف بمراجعة الحسابات ومن هنا وجد ان اصل لفظ المراجعة يرجع الى الفعل اللاتينى "Audire"والذى يعنى السمع كما يحدثنا التاريخ المسجل لعمليات التجارة والتمويل الحكومى ان اعتماد السجلات المحاسبية كان يتم بعد عقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، ويسجل تاريخ المراجعة ان المراجعين كانوا يقدمون تقريرهم منذ ايام الحضارتين المصرية والرومانية حيث كانت الحسابات تراجع مراجعة دقيقة . واذا ماتبين ان هناك قيوداً محاسبية غير عادية ولايمكن تبريرها كان هناك عقاباً صارماً هو الجلد. اما اذا كان الخطأ جسيماً

يرقى الى مرتبة الغش والتزوير فربما وصل الجزاء الى الحكم بالاعدام[1] .

وخلال تلك الفترة كانت المراجعة تتم اساساً للتحقق من صحة الحسابات العامة او الحكومية وسرعان ما شملت مشروعات الانشطة غير الحكومية خصوصاً بعد تنظيم الحسابات على اساس القيد المزدوج .

وفى التاريخ القديم قبل سنة 1500م كانت المحاسبة تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية وكان يستخدم كاتبين للحسابات يمسك كل منهما حساب مستقلاً عن الاخر يسجل فيه نفس العمليات وكان يمكن التحقق من صدق تلك الحسابات عن طريق اجراء المطابقة بينهما ومن ثم لم يكن هناك حاجة للاعتماد على

---

(1)نفس المرجع السابق ، ص1.

المراجعة فى هذا الامر فلقد كان الهدف الاساسى من هذا الاجراء هو منع الاختلاس من اموال الحكام ، وكان هناك هدفاً ثانويا لذلك وهو ضمان دقة التقارير المقدمة عنها . وبعد سقوط الامبراطورية الرومانية بدأ تطور المراجعة مع تطور الولايات والمدن الايطالية، ولقد استخدم تجار" فلورانسا"،" جنوا " ، وفينيسيا المراجعة فى فحص حسابات قباطنة السفن القادمين من العالم القديم . حاملين البضائع والتجارة بينهم وبين الدول الاوربية . وفى خلال هذه الفترة كان الدور الاساسى للمراجعة هو منع الغش ، وكان المراجع الذى ينتدب للعمل فى مدينتى " فينيسيا" , "فلورانسا" لايتقاضى اتعاب محددة بل كانت تحدد اتعابه على اساس نسبة مئوية من مجموع قيم الاخطاء التى يقوم باكتشافها[1].

وفى سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين فى مراجعة الحسابات الحكومية وكان الهدف ايضاً اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.

وعموماً فى هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التاكد من أمانة الاشخاص المسئولين عن الشئون المالية. وكانت عملية المراجعة والتى عرفت فى نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة

الداخلية. وفى الفترة من 1500 وحتى 1850 لم يكن هناك تغّير يذكر فى أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التى سبقتها . ففى هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير ، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية . غير انه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهى :

- انفصال الملكية عن الادارة مما ادى الى إزدياد الحاجة الماسة للمراجعين.
- تبنى فكرة النظام المحاسبى (بصورة بدائية) وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج .

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع . ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية .

---

(1) د. حسن محمد حسين ابوزيد : مرجع سبق ذكره، ص12.

وفى الفترة من 1850 وحتى 1905هذه الفترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وخاصة فى المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى الى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة .

وتم فى هذه الفترة الانفصال النهائى بين الملكية (اصحاب المشروع) والادارة ، حيث استلم المتخصصون الوظائف الادارية فى الشركات المساهمة وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة فى المحافظة على أموالهم المستثمرة فى تلك الشركات . وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيئاً للمراجعة كمهنة أن تبرز وتظهر الى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيأن مدى أمانة ألاشخاص المسئولين عن إدارة أموالهم وممتلكاتهم وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862والذى نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعى الحسابات.

وفى أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية فى عمليات المراجعة التى يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات الحكمية وبذلك اصبحت عملية المراجعة اقل تفصيلاً اما

اهداف المراجعة حتى نهاية تلك الفترة كالاتى :

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر .
- اكتشاف الاخطاء الفنية .
- اكتشاف الاخطاء فى طبيعة المبادى المحاسبية .

وفى الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبنى انظمة الرقابة الداخلية والتى اصبح المراجع يعتمد عليها اعتماداً كلياً فى عملية المراجعة اصبحت المراجعة اختبارية وفى اواخر هذه الفترة استخدم اسلوب العينات الاحصائية فى عمليات المراجعة ، ومن ثم اصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على اساس علمى وليس على اساس الحكم الشخصى (الحكمى) للمراجع . اما الهدف الاساسى لعملية المراجعة فاصبح هو اعطاء راى فنى محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالى ونتائج الاعمال للشركات. اما اكتشاف الاخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الاساسى لعملية المراجعة بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع المؤهل علمياً وعملياً لمهمته على احسن وجه. وخلاصة القول ان المراجعة فى الوقت الحاضر تقوم على العينات الاحصائية للعمليات المختلفة وتعتمد اعتماداً كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالشركة ، واصبح الهدف الاساسى للمراجعة هو اعطاء راى فنى محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها فى تمثيل المركز المالى ونتائج الاعمال للشركة. اما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوى وليس اساسياً ,ومن ذلك يستنتج ان المراجع ليس مسئولاً عن عدم اكتشاف اى تلاعب او غش اذا ماثبت عدم تقصيره فى اتباع الاجراءات الضرورية للمراجعة فى سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها[1].

ومما لاشك فيه ان السياسة المالية والضريبية لعبت دوراً ملحوظاً فى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ، وتفصيل ذلك ان تطور السياسة المالية للدولة واخذها باسلوب الضرائب على الدخل اظهر نوعاً جديداً من الرقابة يمكن ان يطلق عليها

الرقابة او الفحص الضريبى[2] .

وذلك لان استناد الضرائب على اسس علمية . والاتجاهات الجديدة فى تشريع الضرائب كالاخذ بمبدأ شخصية الضريبة وفرض الضرائب على الدخل الصافى يستلزم ان يقدم الممولون اقرارات سنوية عن ارباحهم او خسائرهم الى الإدارات المالية ، وان تستعين هذه الإدارات بتلك الإقرارات فى سبيل حصر وعاء الضريبة وربطها على المكلفين بها ، ومن ثم تحاول التشريعات الضريبية عادةً ان تحيطها بسياج من الجدية .وتسعى الى أن يتحرى الممولون الصدق

---

(1) د. ادريس عبدالسلام اشتيوي (الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان ، 1991) ص15.

(2) د.عبدالمنعم محمود عبدالمنعم ، د.عيسى محمد ابوطبل ، المراجعة اصولها العلمية والعملية ،(القاهرة: دار النهضة العربية ،1982م) ص15.

وعدم التلاعب فى ماتحتويه اقراراتهم من بيانات . ورنت الى المحاسبين لتتخذ منهم أداةلتوثيق اقرارات الممولين افراداً وشركات ومعاونتها على بسط رقابتها على البيانات التى تفصح عنها هذه الاقرارات .

كما اتجهت العناية نحو تدريس علم المحاسبة والمراجعة والمواد المرتبطة بها فىالجامعات والمعاهد التجارية العليا وتتطورت برامجها تطوراً ملموساً وانشئت دراسات عليا اكاديمية ومهنية فى المحاسبة والمراجعة .

تطور وظيفة إبداء الرأي والمراجعة الحيادية :

خلال الفترات الأولى من تاريخ مهنة المراجعة كانت هناك حاجة قليلة الى وظيفة ابداء الرأى ، كما لم يكن هناك قوانين تتطلب ابداء الرأى عن القوائم المالية، فضلاً عن أن الاعتماد على جمهور المستثمرين فى توفير الأموال كان محدوداً ، ومن ثم فقد كانت المراجعة خلال هذه الفترة تؤدى بشكل أساسى لتلبية رغبة الادارة ، التى كانت تملك الوحدة الاقتصادية فى نفس الوقت ، وكان كل اهتمام المراجع موجه اساساً لاكتشاف المخالفات والاخطاء والاحتيالات او الغش الذى يمكن ان يقع من جانب العاملين بالمنشأة ، فعلى سبيل المثال نجد ان المولفات القديمة فى

مجال المراجعة كانت تشير الى ان هدف المراجعة الاساسى هو اكتشاف الغش والاخطاء الفنية والاخطاء المتعلقة بتطبيق المبادى ، ومن ثم فقد كان المراجع يركز على الفحص المستندى اكثر مما يفعله الان[1] .

كما تركزت المراجعة خلال هذه الفترة على فحص ومراجعة قائمة المركز المالى والتى كانت غالباً القائمة المالية الوحيدة المنشورة ، وتحقيقاً لغرض إكتشاف الاخطاء والغش والتزوير فقد كان الفحص يتضمن عادةً الفحص المستندى الكامل للعمليات المالية ، الذى ينطوي على اختبار ومراجعة كافة العمليات المالية فى بعض الأحيان كما كانت المراجعة تعتمد كليةً على ادلة

---

(1)وليم توماس ، أمرسون هنكى ، مرجع سبق ذكره، ص38.

الاثبات الداخلية تقريباً ، والتى كانت تعنى ان القوائم المالية المعتمدة انما تتفق مع حسابات المركز المالى بالدفاتر، وقد صاحب هذا التطور تطوراً مماثلاً فى بيئة الاعمال فمع بداية العشرينات بدأت المنشآت فى الاعتماد بشكل واضح على راس المال من جمهور المستثمرين، والذى اخذ بصفة عامة شكل الاسهم المباعة الى طرف ثالث لايمارس وظيفة ادارية ، وازاء هذا التطور فى بيئة الاعمال بدأ هدف المراجعة هو الاخر يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش الى ابداء الرأى او تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية .

وقد اكدت دوائر القضاء الامريكية فى دعوى **Ultramars V.Touche** مسئولية المراجع القانونية فى تزويد اصحاب الاموال المستثمرة بشركة العميل بمعلومات مالية تعكس بصدق وعدالة المركز المالى للشركة، حيث رفع الدائنون الدعوة على المراجعين بسبب الاهمال والخداع فى أداء المراجعة، وبالطبع فان مثل هذه القضية كانت من الاهمية لدرجة أرست معها الاساس لمقاضاة الطرف الثالث للمراجع نتيجة الاهمال الجسيم فى تأدية عمله ، كما انه أدت إلى التركيز على اهمية مايعرف بالدليل أو القرينة الخارجية التى تؤكد صحة بعض الحسابات كحسابات المدينين وذلك من خلال إجراء المصادقات. كما اكدت قضية

Mckesson and Robbins بالولايات المتحدة اكثر على الحاجة إلى اعداد القوائم المالية بشكل موضوعي مع الاعتماد على أدلة الاثبات الخارجية فى تحقيق أرصدة حسابات هذه القوائم المالية، وازاء ذلك اصدر مجمع المحاسبين الأمريكى بياناً طالب فيه المراجعين بضرورة جمع ادلة الاثبات الخارجية والحيادية المتعلقة بوجود حسابات المدنين والمخزون عندما تكون هذه الحسابات جوهرية . كما أدت هذه القضية الى اصدار عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة لازالت حتى ألان تمثل الاساس لترشيد عملية المراجعة. كما أعلنت هيئة تداول الأوراق المالية – كنتيجة لهذه القضية- أنه بالاضافة الى التوصية بجمع أدلة الاثبات الخارجية فانه يجب :-

1 / تعيين المراجع بواسطة حملة الاسهم .

2 / توجيه تقرير المراجع الى حملة الاسهم .

3 / عقد لقاءات بين المراجع وحملة الاسهم للرد على استفساراتهم .

ومنذ عام 1940 (وخاصة خلال الستينات والسبعينات) رفعت قضايا على العديد من مكاتب وشركات المراجعة القانونية من قبل الطرف الثالث الذى يعتمد على القوائم المالية المعتمدة من قبل هذه الشركات أو المكاتب ، الأمر الذى كان له اكبر الأثر على تطوير معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتى يعتمد عليها المراجع كمرشد له عند فحص واختبار السجلات المحاسبية ، فضلاً عن اجراءات المراجعة التى تعد ضرورية فى ضوء الظروف المحيطة ، وقد فسرت هذه النشرات فى عشرة معايير متعارف عليها للمراجعة .

المبحث الثاني

أنـــواع المراجعـات Classes of Audits

يمكن تقسيم المراجعة الى أنواع متعددة وفقاً للمعيار أو الزاوية التى ينظر منها. وليس معنى هذا أن لكل نوع من هذه المراجعات مبادئ علمية تختلف عن المبادئ العلمية التى تحكم النوع الآخر.ولكن الأصول والمبادئ العلمية التى تحكم عملية المراجعة فى مجموعها تكاد تكون واحدة فى كل نوع من هذه الأنواع من المراجعات .

وفيما يلي تقسيم للمراجعات حسب وجهات النظر المقررة التى اتخذت اساساً للتقسيم .

أولاً : من حيث نطاق عملية المراجعة (Scope of Audit)

- يمكن تمييز نوعيين رئيسيين من المراجعة :

(أ) مراجعة كاملة (Complete Audit)

(ب) مراجعة جزئية (Partial Audit)

ثانياً : من حيث الوقت الذى تتم فيه عملية المراجعة (

(Timing of Audit

يمكن تقسيم المراجعة الى :

(أ) مراجعة نهائية (Final Audit)

(ب) مراجعة مستمرة (Continuous Audit)

ثالثاً :من حيث الهيئة التى تقوم بعملية المراجعة (Staff of Audit)

يمكن تمييز نوعين من المراجعة :

(أ) مراجعة داخلية ((Internal Audit

(ب) مراجعة خارجية (External Audit)

رابعاً : من حيث درجة الالزام فى عملية المراجعة: يمكن تقسيم عمليات المراجعة الى :

(أ) مراجعة الزامية Statutory or Compulsory Audit –

(ب) مراجعة اختيارية (Optional Audit)

وفيما يلى سوف يتناول الباحث بالشرح طبيعة كل نوع من هذه المراجعات وخصائصه .

أولاً : من حيث نطاق عملية المراجعة (Scope of Audit)

(أ) المراجعة الكاملة Complete Audit

يقصد بهذا النوع من المراجعة فحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من ان جميع العمليات مقيدة بانتظام وانها صحيحة وان جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الاخطاء أو الغش أو التلاعب ففي مثل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بفحص جميع الايرادات والمصروفات ، وجميع المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وجميع اصول المنشأة والتزاماتها ، وكل التسويات الجردية التى اجريت وما يؤيدها من مستندات[1] .

وقد كان هذا النوع من المراجعة هو السائد فى أول بدء العهد بالمراجعة حيث كانت المشروعات التى تراجع حساباتها صغيرة فى حجمها وعملياتها قليلة

فى عددها . ولكن نتيجة للتطور الذى حدث فى ميدان الصناعة والتجارة وما صاحب ذلك من كثرة عدد المشروعات واتساع حجومها وتعدد عملياتها اصبح القيام بمراجعة كاملة غير عمليا " أن لم يكن مستحيلا " .فلم يكن معقولاً أن يقوم المراجع بفحص جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات لما يتطلبه ذلك من جهد كبير ووقت طويل ونفقات باهظة.فكان لابد من حدوث تطور فى هذا النوع من المراجعة . فبعد أن كان المراجع يقوم بمراجعة جميع العمليات المثبتة بالدفاتر أصبح يلجأ الى طريقة الاختبار، كأن يختار المراجع فترات معينة ليراجع جميع عملياتها كمراجعة المقبوضات والمدفوعات النقدية التى تمت خلال

---

(1) د.عبد المنعم مجمود عبد المنعم ، د.عيسى محمد ابو طبل :مرجع سبق ذكره ، ص37

شهرى يناير وفبراير مثلاً ، أو مراجعة المبيعات التى تمت خلال شهرى يناير وفبرايرمثلاً أو مراجعة المبيعات التى تمت خلال شهرى نوفمبر وديسمبر ، وهكذا وقد ساعد على اتباع هذا الاتجاه الاخير فى المراجعة اهتمام المشروعات بتحقيق نظام دقيق للمراجعة الداخلية وتتوقف كمية الاختبارات التى يختارها المراجع على درجة متانة نظام المراجعة الداخلية الموجود بالمنشأة التى يقوم بمراجعة حساباتها. فكلما كان نظام المراجعة الداخلية ضعيفاً به ثغرات يمكن استغلالها كان على المراجع أن يوسع من نطاق اختباراته أو العكس .

وبهذا يمكن القول بأن عملية المراجعة قد تحولت من مراجعة تفصيلية كاملة كانت تجرى بقصد اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود بالدفاتر والسجلات والحسابات، الى نوع اخر من المراجعة الكاملة تقوم على اساس الاختبار هدفها الأساسى التاكد من مدى صحة حسابات المنشأة ومدى دلالة قوائمها المالية على نتيجة اعمالها ومركزها المالى . والفرق بين النوعين من المراجعة فى الحقيقة هو فرق فى نطاق الفحص نفسه وليس فى المبادئ أو الأصول العلمية التى تحكم النوعين .

وتحت هذا النوع من المراجعة نجد أن سلطة المراجع تكون غير مقيدة باى قيد أوشرط فله وحده حق تقرير العمليات التى سيقوم بمراجعتها أوالمستندات التى يرى الاطلاع عليها وله وحده حق تقرير كمية الاختبارات التى يراها مناسبة والأشهر التى يرغب فى فحص العمليات التى تمت خلالها دون أدنى تدخل من الادارة .

(ب) المراجعة الجزئية Partial Audit

ويقصد بهذا النوع من المراجعة تلك العمليات التى يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين . كأن يعهد الى المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات او مدفوعات التى اجرتها المنشاة خلال فترة معينة ، او فحص عمليات البيع النقدى والآجل التى قام بها المشروع او قد يطلب من المراجع فحص حسابات المخازن .....الخ . وهذا النوع من المراجعة لا يهدف الى الحصول على راى فنى حيث يرفع المراجع تقريرة عن الجزء الذى كلف بمراجعته موضحاً صحة العمليات او عدمها ، وفى هذا لابد ان يتم عقد بين المراجع واصحاب او ادارة المنشاة يحدد بشكل قاطع نطاق عملية المراجعة حتى تكون مسؤليتة داخل هذا النطاق وحتى لاتستغل المنشاة تقريره ان كان إيجابياً بإيهام الاطراف الاخرى بأنه لكل العمليات[1] .

ثانياً : المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة :

(أ) المراجعة النهائية : Final Audit :

و يقصد بهذا النوع من المراجعة تلك التى يبدا العمل فيها فى نهاية الفترة المالية للمنشاة التى تراجع حساباتها اى بعد ان تكون الدفاتر قد اقفلت وقيود التسويات الجردية قد اجريت والقوائم المالية او الحسابات الختامية قد اعدت . ويمتاز هذا النوع من المراجعة ان المراجع يبدا عملة بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر ، وفى ذلك ضمان لعدم حدوث اى تعديل فى البيانات المثبتة بالدفاتر او فى ارصدة الحسابات بعد مراجعتها .ولكن بالرغم من هذه الميزة الهامة

للمراجعة النهائية فإنه يعاب عليها [2] .

أ/ فشلها فى إكتشاف ماقد يكون بالدفاتر والسجلات من اخطاء أو غش أو تزوير اثر وقوعها .

ب/ تستغرق المراجعةالنهائية وقتاً طويلاً قد يترتب علية تاخير تقديم القوائم المالية الى المساهمين فى المواعيد التى حددها قانون الشركات ونظام الشركة .

ج/ تؤدى الى ارتباك العمل بمكتب المراجع ، لأن تاريخ قفل الدفاتر فى كثير من الشركات او المنشآت واحد ، مما قد يترتب على ذلك التضحية بالدقة اللازمة فى سبيل سرعة إنهاء العمل الذى عهد به الى مكتب المراجع .

---

(1) د.عبدالماجد عبدالله حسن، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

(2) د. عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د. عيسى محمد ابوطمبل ، مرجع سبق ذكره ،ص 4 .

وهذا النوع من المراجعة يلائم عادة المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ، ويكون عادةقاصراً على فحص العناصر التى تحتويها القوائم المالية وخاصة الميزانية فحصاً تفصيلياً وذلك بالرجوع ألى الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة هذه العناصر لما هو وارد بالدفاتر والسجلات .ولهذا فكثيراً مايطلق على هذا النوع من المراجعة مراجعة الميزانية Balance Sheet Audit

(ب) المراجعة المستمرة : Continuous Audit :

وهى التى يقوم فيها المراجع بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة، فيقوم هو أو أحد مندوبيه بزيارة للمنشأة فى فترات متعددة خلال الفترة المالية للمنشأة ، لمراجعة وفحص ما قد يكون اثبت بالدفاتر والسجلات من بيانات ، على أن يقوم المراجع بمراجعة نهائية للقوائم المالية فى نهاية الفترة المالية بعد ترصيد الحسابات وقفل الدفاتر. وهذا النوع من المراجعة يسير وفق برنامج مرسوم يقوم باعداده المراجع فى ضؤ دراسته لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة. وللمراجعة المستمرة مزايا عديدة يمكن تلخيصها فيما يلي[1] .

(أ) يكون لدى المراجع وقت كاف لاتمام عملية المراجعة، وفى هذا تمكين للمراجع من التدقيق فى فحص العمليات فحصاً مستندياً .

(ب) اكتشاف الغش أو الأخطاء الموجودة بالدفاتر والسجلات بسرعة عقب حدوثها ، وذلك بسبب تردد المراجع المستمر على المنشأة ومراجعته للعمليات المثبتة بالدفاترأولاً بأول .

(ج) تمكين المراجع من التعرف على أوجه نشاط المنشأة والالمام بانظمتها الادارية والمحاسبية بسبب زياراته المتعددة للمنشاة..

(د) انتظام العمل بمكتب المراجع طوال ايام السنة مما يسهل على المراجع توزيع العمل على مندوبيه بطريقة تشغل اوقاتهم باستمرار .

---

(1) نفس المرجع السابق، ص 41 .

(هـ) نتظام القيد بالدفاتر والسجلات دون تاخير أو اهمال ، بسبب توقع وظفى المنشأة حضور المراجع أو أحد مندوبيه من وقت لاخر.

(و) تقليل فرصة التلاعب فى الحسابات والدفاتر نتيجة لما تحدثه زيارات لمراجع أو أحد مندوبيه المفاجئة فى نفوس موظفى المنشأة .

ولكن بالرغم من هذه المزايا العديدة للمراجعة المستمرة فإنها لاتخلو من بعض العيوب وهى :

(أ) احتمال قيام موظف المنشأة باجراء تعديل فى البيانات أو العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات أو بأرصدة الحسابات بعد مراجعتها بواسطة المراجع وهذا التعديل قد يكون بحسن نية بقصد تصحيح خطأ اكتشف او عن عمد وسؤ نية بقصد ارتكاب تزوير أو تلاعب بالدفاتر أوتغطية اختلاس أوسوء استعمال لأصل من اصول المنشأة. ويمكن للمراجع أن يحتاط لذلك ،فلا يسمح لموظفى المنشأة باجراء اى تعديل فى الدفاتر والسجلات إلا بعد اطلاعه وموافقته عليه ، وان تتم هذه التعديلات بموجب قيود تثبت بالدفاتر. ومن جهة اخرى يستطيع المراجع تجنب حدوث ذلك عن طريق

وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو ارصدة الحسابات التى قام بمراجعتها والتاكد من صحتها، أو اخذ مذكرة بارصدة الحسابات التى انتهى من مراجعتها.

(ب) احتمال سهو المراجع أو مندوبيه عن اتمام بعض العمليات التى بدأ فيها ولم ينته منها فى حينه. ويمكن تجنب ذلك عن طريق أخذ مذكرة بجميع العمليات المفتوحة وتتبع اتمامها مستقبلاً.

(ج) تستغرق عملية المراجعة المستمرة وقتاً طويلاً، وفى ذلك تعطيل لعمل موظفى قسم الحسابات. كما أن كثرة تردد المراجع أو أحد مندوبيه على المنشأة لمراجعة مايكون قد اثبت بالدفاتر قد يسبب ضيقاً لموظفى المنشأة وخاصة فى فترات ضغط العمل فى المنشأة .ويستطيع المراجع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات المناسبة لزيارة المنشأة ومراجعة حساباتها.

(د) كثرة تردد المراجع أو أحد مندوبيه على المنشأة قد يؤدى الى وجود صلات تعارف أو صداقة بينه وبين موظفى المنشأة قد تسبب حرجاً للمراجع عند كتابة تقريره أو اكتشافه لغش أو تلاعب بالدفاتر.

(هـ) قد تتحول المراجعة المستمرة الى مراجعة روتينية بحتة تؤدى بطريقة آلية.

وهذا النوع من المراجعة يصلح عادة للمنشأت الكبيرة كالشركات المساهمة حيث تكثر العمليات و يتعذر على المراجع اتمام عملية المراجعة فى نهاية الفترة المالية.

ثالثاً: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

(أ) المراجعة الداخلية Internal Audit

يقصد بالمراجعة الداخلية الفحص المنظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفى المنشأة ، ويهدف هذا النوع من المراجعة الى تحقيق أكبر كفاية ادارية

وانتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الاسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب فى الحسابات والتاكد من صحة البيانات التى تقدم للإدارة لتسترشد بها فى رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها.

وقد ظهر هذا النوع من المراجعة وتطور نتيجة لتطور المشروعات ونموها واعتماد الادارة على البيانات المحاسبية كوسيلة فعالة للرقابة على المشروعات . فقد ادى اتساع حجم المشروع وتعدد عملياته وتعقدها الى أنه قد اصبح من المتعذر على فرد واحد أو مجموعة من الافراد الذين يتولون ادارة المشروع الالمام بكل نواحى النشاط فى المشروع ومراقبة تنفيذ عملياته المتعددة. وقد ترتب على اعتماد إلادارة على البيانات المحاسبية كوسيلة من وسائل الرقابة الادارية أن ظهرت الحاجة الى ضرورة التاكد من صحة هذه البيانات ودقتها فظهرت الحاجة الى ضرورة فحص هذه البيانات بواسطة هئية داخلية أو مراجعين داخليين كموظفين بالمنشأة يكون لديهم الوقت الكافى لانجاز هذه المهمة. كما أن اشتداد المنافسة بين المشروعات وتضييق هامش الربح الذى تعمل فى نطاقه المشروعات المختلفة ، جعل الادارة تهتم بتحقيق أكبر كفاية انتاجية ممكنة باقل ضياع ممكن وكان من اثر ذلك أن ظهرت الحاجة الى تحليل وتقييم عمليات المشروع الداخلية ، وقد وجدت الادارة فى المراجعة الداخلية خير معين لها على ذلك . ومن جهة أخرى فان مسئولية الادارة تجاه هيئات الرقابة الحكومية المختلفة على المشروعات والتزامها بتنفيذ قرارات هذه الهئيات ومدها بالبيانات التى تطلبها من وقت لآخر جعل الادارة تعتمد اعتماداً كبيراً على نظام المراجعة الداخلية للتاكد من صحة البيانات والتقارير التى تعدها وتقدمها لهيئات الرقابة الحكومية كادارة الشركات والجهاز المركزى للمحاسبات .

وفيما يتعلق بأهداف المراجعة الداخلية فلقد حدد مجمع المراجعين الداخليين الأمريكى هذه الأهداف فى الاتى[1].

1 / مراجعة وتقييم صحة، وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية على الاصول

وعلى التشغيل.

2 / التحقق من مدى سلامة وصحة السياسات ، والخطط ، والاجراءات.

3 / التحقق من وجود الحماية الكافية لاصول المنشأة ضد الخسائر المختلفة.

4 / التحقق من درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها المتوافرة داخل المشروع.

5 / تقييم مدى نجاح الادارة فى انجاز المسئوليات الملقاة على عاتقها.

---

(1) د. حسين محمد أبوزيد ،مرجع سبق ذكره ،ص 196.

ولقد حدد المجمع بعد ذلك أن هذه الاهداف تشمل مايلى :

1 / التحقق من ترابط المعلومات ومدى صدقها.

2 / التحقق من التمشى مع السياسات والخطط ، والاجراءات ، والقوانين واللوائح .

3 / حماية الاصول .

4 / الاستخدام الاقتصادى الفعال للموارد .

5 / مدى تحقيق الأهداف الموضوعة للعمليات أو البرامج .

ويمكن أن نلمس أن للمراجعة الداخلية غرضين رئيسيين وهما:

(أ) الحماية حيث يسعى المراجع الى حماية مصالح المشروع وممتلكاته من أخطار الغش والتلاعب والاخطاء والانحراف عن الاجراءات أو مخالفة السياسات المرسومة. واظهار نواحى الضعف عن طريق فحص مدى دقة البيانات المحاسبية، واختبار وسائل حماية الاصول المتبعة.

(ب) البناء والاصلاح حيث يقدم المراجع الداخلى للإدارة توصياته باجراء التعديلات على نواحى النشاط بهدف تحقيق زيادة فاعلية خطط وسياسات

واجراءات الإدارة .

(ب) المراجعة الخارجية External Audit

تعرف المراجعة الخارجية بانها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبيه المقيدة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة هئية خارجية أومراقبين مستقلين تماماً عن ادارة المشروع. ويطلق على هذا النوع من المراجعة أحياناً المراجعة المستقلة Independent Audit[1].

---

(1) د. عبدالمنعم محمود عبدالمنعم ،د.عيسى محمد ابوطبل ، مرجع سبق ذكره، ص 44.

وقد يبدو لاول وهلة ان اوجه الشبه كبير بين هذين النوعين من المراجعة فكلاهما لا يخرج عن كونه فحص ومراجعة للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر الا ان الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ينحصر فى النقاط الاتية:

(أ) الهدف: فبينما نجد ان هدف المراجعة الداخلية الاساسى هو تحقيق اكبر كفاية ادارية وانتاجية للمشروع ، نجد ان الهدف الاساسى للمراجعة الخارجية هو الحصول على رأى فنى محايد عن مدى صحة البيانات المحاسبية ودلالة القوائم المالية عن نتيجة الاعمال والمركز المالى .

(ب) درجة الاستقلال: التى يتمتع بها كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى فالمراجع الداخلى موظف بالمنشأة خاضع لمديرى المنشأة ، ويعمل تحت اشرافهم وبتوجيههم ، ولهم حق تعيينه وعزله وتحديد اجره .

اما المراجع الخارجى فهو شخص محايد مستقل فى عمله عن الهيئة الادارية التى يتولى الرقابة عليها ومراجعة اعمالها . وحياد المراجع الخارجى واستقلاله يعتبر بحق الدعامة القوية التى تقوم عليها مهنة المحاسبة والمراجعة ، وهى التى تضفى على تقريره أهميته . ولعل اخطر مهمة للمراجع الخارجى فى الميدان الاقتصادى هو خلق الثقة المتبادلة والمحافظة عليها . هذه الثقة ضرورية ولازمة

لعلاقات المشروعات ومعاملاتها مع بعضها. ولن يتحقق ذلك الااذا كان المراجع الخارجى مستقلاً غير خاضع لضغط او تاثير من اى هيئة ادارية للمشروع .

(ج) الطبقات المخدومة : حقيقة ان كلا النوعين من المراجعة الداخلية والخارجية تهتمان بخدمة طبقات محددة ، فالمراجع الداخلى موظف بالمنشأة خاضع لإشراف الادارة وتوجيهها فان نتائج فحصه للبيانات والتقارير التى يعدها تخدم الهئية الادارية للمشروع اكثر من غيرها من الطبقات الاخرى التى تستخدم البيانات المحاسبية وتعتمد عليها.

اما تقرير المراجع الخارجى والرأى الفنى المحايد الذى يبديه عن مدى عدالة القوائم المالية عن نتيجة الاعمال والمركز المالى فانه يخدم طبقات عديدة ، ويمكن تحديد اهم الجهات التى يخدمها فى مايالى :

1 / أصحاب المشروع.

2 / إدارة المشروع.

3 / مصلحة الضرائب.

4 / دائنى المشروع.

5 / المحللون الماليون.

6 / العمال واتحادات العمال.

(خ) نطاق العمل **:**

بينما نجد أن عمليات المراجعة الخارجية قد تحولت الآن من مراجعة تفصيلية كاملة الى مراجعة اختبارية فان المراجع الداخلى فى مركز يسمح له بتوسيع نطاق فحصه واختباراته لما لديه من وقت وامكانيات تساعده على مراجعة جميع عمليات المشروع.

(د) طبيعة عمل كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى **:**

إن الهدف الرئيسى من اعمال المراجعة الخارجية هو الحصول على رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة اعمال المشروع

ومركـزه المـالى، لـذا فـان تقريرهـا يخـدم الطوائـف الخارجيـة، لـذلك فـان المراجـع الخـارجى يركـز اهتمامـه فـى فحـص ومراجعـة عناصـر نتيجـة الاعمـال والمركـز المـالى للمشـروع باعتبارهـا العناصـر التـى تهـم الطوائـف الخارجيـة فـى المقـام الأول، امـا المراجـع الـداخلى فينصـب اهتمامـه الـى فحص الانظمـة المحاسبية والسياسـات الاداريـة المرسـومة بقصـد التاكد من تنفيذها كما خطط لها ، واكتشاف اى انحراف فى تنفيذها. وثمة اختلاف آخـر هـو أن المراجـع الخـارجى يركـز اهتمامـه علـى اكتشـاف الاخطـاء والتزوير والتحقق من نتيجـة الاعمـال نجد أن المراجـع الـداخلى يهدف الـى منع ارتكاب الاخطاء أو التزوير ومنع تكرارها مستقبلاً [1].

ورغم هذا الاختلاف فان التعاون بين النوعين كبير ويرجع ذلك الى أن من اسباب ظهور المراجعة الداخلية كبر المشروعات وتعدد العمليات التى تتم فيها مما جعل القيام بالمراجعة الشاملة أمراً صعباً مما حدا بالجمعيات العلمية استحداث المراجعة الاختبارية لعينات من شهور السنة المالية بدلاً عن المراجعة الشاملة، وهنا يتوقف الأمر كثيراً على متانة أوعدم متانة أنظمة الرقابة الداخلية ووجود نظام سليم للمراجعة الداخلية فكلما كان هذا النظام جيداً كلما ضيق المراجع الخارجى نطاق اختباراته وكلما كان هذا النظام ضعيفاً تتخلله الثغرات وسع المراجع الخارجى من نطاق اختباراته.

أن المراجع الخارجى يعتمد كثيراً على المراجع الداخلى، ومهما كان نظام المراجعة الداخلية سليماً ومتيناً فانه لاغنى عن عمل المراجع الخارجى.

رابعاً : من حيث درجة الالزام فى عملية المراجعة

(أ) المراجعة الإلزامية- Statutory or Compulsory-Audit

وهي ذلك النوع من المراجعة الذي ينص القانون على وجوب القيام به ، فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 على وجوب مراجعة حسابات

الشركات المساهمة ، فاصبح إلزاميا ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولاتقدم تقاريراَ بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مراجعة من مراجعي حسابات مرخصين . ويشار الى هذا النوع احيانا بالمراجعة القانونية Statutory -Audit [2] .

(1) د. عبدالماجد عبدالله حسن، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

(2) د.خالد أمين عبدالله ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

(ب) المراجعة الاختيارية Optional Audit

المراجعة الاختيارية هى التى تتم بمحض ارادة أصحاب المنشأة ومن غير أن يكون ثمة الزام أو اجبار على تعيين مراجع لحسابات منشآتهم. وقد كانت المراجعة فى بدايتها اختيارية ثم مالبثت الشركات أن درجت على تعيين مراجعين لحساباتها وصارت عرفاً سائداً بين هذه الشركات، وانقضت فترة طويلة حتى أصبح الزاماً قانونياً حين تولد فى اذهان القائمين على اقتصاد البلاد ضرورة احترام توفير عنصر المراجعة الخارجية المحايدة.

ولعله من الاهمية أن يوضح الباحث أن هنالك تطوراً كبيراً قد طرأ على واجبات المراجع الخارجى حيث اسند اليه تقييم أداء الادارة فى عملية اتخاذ القرارات أى تقييم القرارات من حيث صلاحيتها للمنشأة وهل كان القرار هو البديل الامثل؟ من بين عدة بدائل وهل تتخذ الادارة القرارات الرشيدة فى الوقت المناسب؟ وقد اطلق.على هذا النوع من المراجعة اسم المراجعة الادارية [1].

وجدير بالذكر هنا أن يوضح الباحث أن تقييم المراجع لقرارات الادارة وانتقاد أدائها أمر منطقى لأن المراجع الخارجى هو وكيل أصحاب المشروع وممثلهم ومن حقه تقييم اداء الادارة واحاطة اصحاب المشروع بالحقائق اولاً باول خاصة تلك التى تتعلق باداء الادارة ويلاحظ التقدم الذى طرأ على المهنة فى السودان حيث بدأت تقارير المراجعين الخارجيين تشمل بعض الموشرات المالية التى تشير الى نقاط

الضعف فى الهيكل المالى للمنشأة كما تحتوى تقارير المراجعة على استخدام النسب المالية والتحليل المالى المتكامل لقوائم المنشأة .

---

(1) أ. عمر أحمد محمد عثمان ، المراجعة المتقدمة مدخل قانونى وادارى ، (الخرطوم : مركز تطوير الادارة قسم المحاسبة ، 2000م) ص 4.

الفصل الثاني

الأسس العامة للرقابة الداخلية
لمؤسسات القطاع العام وموقف مراجع الديوان منها

المبحث ألأول

ديوان المراجعة العامة النشأة والتطور

ترجع نشأة الرقابة المالية إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب . فقد كان لدي الفراعنة في مصر رقابة تهتم بضبط حركة المحاصيل باعتبارها أهم السلع التي يمكن تحصيل الضرائب منها ، وكان لدي أثينا منذ أكثر من ثلاثمائة عام قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة عل أموال الدولة . [1]

أما في السودان فإن ديوان المراجعة العامة كغيره من أجهزة الرقابة المالية العليا كان وليد الحاجة الماسة للدولة لإنشاء مثل هذا الجهاز ليكون رقيباً على المال العام من حيث الرقابة على الصرف لكي يتماشى مع الأهداف والقوانين واللوائح المنظمة لذلك والحفاظ على سلامة التحصيل والتأكد من إيداعها في مأمن وحسب النظم والأسس الموضوعية لذلك . وبالإضافة إلى ذلك مراقبة الأداء وترشيده .

- نشأة وتطور ديوان المراجعة العامة [2]

نشأت مصلحة المراجعة كمكتب تابع للسكرتير المالي عام 1920م ، وفي عام 1933م صدر أول قانون للمراجعة تم بموجبه إنشاء مصلحة منفصلة للمراجعة يرأسها المراجع العام ففي فترة الاستعمار كان يعين المراجع العام بالترقية وعندما تخلو وظيفة نائب السكرتير المالي يرقي المراجع العام إلى نائب السكرتير المالي

ويرقي مدير الحسابات إلى درجة المراجع العام ، ويسمى جهاز المراجعة باسم مصلحة المراجعة .وبعد الاستقلال أصبحت وظيفة المراجع العام دستورية. يعين بترشيح من رأس الدولة إلى الهيئة التشريعية حيث يتم التعيين بالأغلبية المطلقة أما العزل فلا يتم إلا بثلثي الأعضاء ، وفي عام 1955م أفرد الدستور المؤقت لجمهورية السودان باباً خاصاً للمراجع العام أمن على استقلاليته

---

(1) د.عوفي محمود الكفر أوي – الرقابة المالية في الإسلام –الطبعة الأولى 1997م – ص17.

(2) جمهورية السودان – نشأة ومهام ديوان المراجعة العامة الخرطوم 1999م –ص2-9

وتبعيته للبرلمان ومجلس السيادة ، وفي عام 1962م تم فصل جهاز المراجعة من كشف وزارة المالية وأصبح مصلحة مستقلة يعين موظفوها بواسطة المراجع العام وفي عام 1970م صدر قانون ديوان المراجع العام متضمناً إلغاء قانون المراجعة لعام 1933م .

محدداً واجبات وسلطات واختصاصات الديوان والتي جاءت مواكبة للتطور الإداري والاقتصادي للدولة .

وفي عام 1986م صدر قانون ألغى بموجبه قانون 1970م وتم تعديل بعض أحكامه وتضمن اختصاصه مراجعة الأداء . وبعد ثورة الإنقاذ الوطني صدر مرسوم دستوري رقم 13 عام 1995م والذي جاء فيه ما يلي :

1. يقوم ديوان مستقل يسمى ديوان المراجعة العامة برئيس هو المراجع العام وأعضاء هيئة القيادة للديوان يعينهم جميعاً رئيس الجمهورية بموافقة المجلس الوطني ، وتكون هيئة القيادة مسئولة أمام رئيس الجمهورية والمجلس الوطني .
2. يتولى ديوان المراجعة العامة مراجعة حسابات الحكومة الاتحادية والمجلس الوطني والهيئة القضائية والأجهزة والمؤسسات والهيئات العامة وشركات القطاع العام .
3. لرئيس الجمهورية تكليف ديوان المراجعة العامة لمراجعة الولايات أو أي جهة أخرى خاصة أو عامة .

4. ينظم القانون ديوان المراجعة العامة ونظمها وتدابيرها وإجراءآتها ويحدد اختصاصاته .

- الديوان تكوينه ورئاسته :

يقوم ديوان مستقل يسمى " ديوان المراجعة العامة " يتولى مباشرة الاختصاصات والسلطات وممارستها وفقاً لأحكام قانون ديوان المراجعة العامة لسنة 1999م ، ويرأس المراجع العام الديوان ويتولى الإشراف الفني والإداري والمالي عليه ويرعى حسن سير الأداء فيه .

- تكوين الديوان :

1. المراجع العام.
2. هيئة القيادة.
3. نواب المراجع العام والعمال .
4. إدارات وأقسام وشعب .
5. مكاتب المراجعة الاتحادية بالولايات .

- هيئة القيادة إنشائها وتكوينها :

تنشأ بالديوان هيئة تسمى "هيئة القيادة " وتكون مسؤولة أمام رئيس الجمهورية والمجلس الوطني ، وتتكون هيئة القيادة من خمسة أعضاء على النحو التالي :

1. المراجع العام رئيساً
2. أربعة أعضاء يعينهم رئيس الجمهورية بموافقة المجلس الوطني .

* اختصاصات هيئة القيادة وسلطاتها :

- لهيئة القيادة السلطات الآتية :

1. الموافقة على الخطة الاستراتيجية للديوان .
2. مناقشة موازنة الديوان السنوية وإجازتها بغرض رفعها للجهة المختصة لإجازتها .
3. الموافقة على الخطة السنوية لمراجعة أجهزة الدولة ومتابعة تنفيذها .

4. إجـازة التقـارير النهائيــة عـن حسـابات أجهـزة الدولــة التــي ترفـع لـرئيس الجمهورية والمجلس الوطني .
5. إجازة الهيكل التنظيمي والإداري والوصف الوظيفي .
6. تنظيم الإدارات والأقسام والشعب وأسلوب العمل فيها .
7. تنظيم العلاقة بين مكاتب المراجعة بالولايات والأجهزة الولائية .
8. وضع أسس وكيفية إعداد التقارير عن الحسابات المراجعة وما تتضمنه من بيانات .
9. تحديد رسوم المراجعة وكيفية تحصيلها .
10. إصدار لائحة تنظيمية لتنظيم إجراءات اجتماعاتها .

- واجبات واختصاصات الديوان :-

يكون الديوان مسئولاً من مراجعة جميع أجهزة الدولة بدون استثناء وفقاً لقواعد ونظم وأساليب مهنة المراجعة المتعارف عليها محلياً وعالمياً .

- ومن واجبات اختصاصات الديوان :-

1. مراجعــة حســابات الأجهـزة الاتحاديــة بالإضــافة إلــى أي منشــأة تســاهم الحكومـة بـأكثر مـن 20% من رأسمالها ، للمراجـع العام الحق فـي أن يؤكل لأي مكتب محاسب قانوني في القطاع الخاص للقيام بالمراجعة نيابة عنه وأن يقدم له تقريراً بنتيجة مراجعته .
2. مراجعة حسابات الأجهزة الولائية .
3. التأكد من وجود نظم رقابة داخلية وتحديد مدى فاعليتها واتساقها ونقاط الضعف ومدى تطبيق تلك الجهات لها .
4. القيام بالرقابة للتأكد من الاستغلال الأمثل للإمكانيات المادية والبشرية والفنية والتحقق من سلامة الأداء المالي وفعاليته بغرض تحقيق الأهداف .
5. تقييم الأداء الكلي لأجهزة الدولة الخاضعة للمراجعة بموجب أحكام القانون

6. إعداد تقرير بعد مراجعة أي حسابات سواءًكان ذلك الحساب ختامياً أو غير ذلك ، يتضمن نتيجة المراجعة ويرسله إلى الجهة التي قام بمراجعة حساباتها مشفوعاً بإقرار يثبت أن الحسابات قد تم فحصها وفقاً لقواعد المراجعة المتعارف عليها بعد الحصول على كافة البيانات والمعلومات اللازمة لإغراض المراجعة مع إبداء رأيه عما إذا كانت تلك الحسابات تعبر عن حقيقة المركز المالي ومطابقته للقوانين واللوائح التي تحكمها .

7. إعداد تقرير سنوي عن الحسابات الختامية لجميع أجهزة الدولة الخاضعة للمراجعة بمقتضى أحكام هذا القانون ويرفعه لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني وذلك خلال مدة لا تتجاوز (تسعة أشهر)من نهاية السنة المالية على أن يتضمن ذلك التقرير نتائج النشاط المالي لتلك الأجهزة مع بيان رأي المراجع العام في ذلك النشاط وتقديم أي مقترحات لرئيس الجمهورية والمجلس الوطني يراها لازمة لتعديل القوانين واللوائح والنظم المالية أو الإدارية أو الحسابية .

8. إخطار رئيس الجمهورية والمجلس الوطني بأي تأخير عن الموعد المحدد قانوناً لتقديم الحسابات الختامية لأي من أجهزة الدولة .

9. رفع تقرير في أي وقت خلال السنة المالية عن أي من الأجهزة الاتحادية يري المراجع العام أهمية إحاطة رئيس الجمهورية به .

10. مراجعة حسابات الاستثمار المشترك .

11. تمثيل السودان في أي هيئة للرقابة المالية تنشأ بموجب أي اتفاقية متعلقة بأي مشروع للاستثمار المشترك .

12. تمثيل السودان في هيئات الرقابة المالية للمنظمات الدولية والإقليمية.

13. تنظيم ممارسة مهنة المراجعة والإشراف عليها مع مجلس المحاسبين القانونين .

14. فحص العقود واتفاقيات القروض بغرض التأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح ومتابعة التنفيذ .

- سلطات الديوان :

يكون للديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته المنصوص عليها في المادة(9)الحق في ممارسة جميع السلطات التي تمكنه من المراجعة والتحقيق من تنفيذ القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية بما يحقق الأهداف باقتصاد وكفاءة وفعالية.

ومن سلطات الديوان الآتي :-

1- يطلب أي مستند أو دفتر أو سجل أو عقد أو مكاتبه ذات طابع عادى أو سرى يرى إنها لازمه لأغراض المراجعة .

2- يدخل في أي وقت بأخطار مسبق أو بدون أخطار أي مكان أو مخزن أو مستودع يتبع لأي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة .

3- يفحص أي من اللوائح والنظم المالية والمحاسبية الخاصة بالأجهزة الخاضعة للمراجعة واقتراح ما يلزم من تعديل أو إلغاء أي منها .

4- يتصل مباشرة برئيس أي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة أو أي من العاملين فيها لأغراض المراجعة .

5- يطلب أو يحصل من أي شخص أو جهة يتعامل معها أي مستند أو وثيقة لأغراض المراجعة .

6- يوجه اعتراضا مكتوبا لرئيس أي من الأجهزة الخاضعة للمراجعة على الصرف على أي بند أو جزء من أي بند من المصروفات أو أي حسابات أو يأمر بإيقاف ذلك الصرف متى ما رأى إسرافا في الصرف أو تجاوزا للاعتمادات المصدقة في الموازنة أو انه غير مطابق للقوانين واللوائح والنظم المالية وفى حالة عدم التقيد بذلك يتم رفع الأمر للجهة المختصة لتقديم الشخص المسؤول للمسالة القانونية.

7- يطلب من أي شخص مسؤول أو مؤتمن على أموال أن يرد شخصيا على أي مبالغ يكون قد صرفها عمداً أو خطأ أو إهملاً بسبب المبالغة أو الإسراف والتبديد أو تجاوز الاعتمادات المصدقة وفى حالة عدم الرد يقدم الديوان تقريرا إلى رئيس جهاز الدولة المالي لاتخاذ الإجراءآت القانونية في مواجهة الشخص وإخطار وكيل النيابة المختص بذلك .

8- يأمر رئيس جهاز الدولة المعنى الذي يعمل فيه الشخص المنسوبة إليه أي مخالفه مالية أو إدارية أو فنية إيقاف ذلك الشخص عن العمل إذا كان وجوده يسبب ضررا أو يؤثر على أعمال المراجعة .

- واجبات الأجهزة الاتحادية نحو الديوان :-

1- قفل الحساب : -

يجب على الأجهزة الاتحادية قفل حساباتها ورفع الحسابات الختامية والقوائم المالية للديوان في مدة لا تتجاوز ستة اشهر في نهاية كل سنه مالية كما يجب عليها تامين ما يودي إلى إنجاز المراجعة بكفاءة ويسر .

2- إرسال قرارات التعيين :-

يجب على الأجهزة الاتحادية أن ترسل للديوان صوره من كل القرارات التي تتعلق بالتعيين والترقي والعلاوات والمخصصات الأخرى خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها ، وذلك بغرض فحصها والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لذلك .

3- إرسال نسخ من العقود واتفاقيات القروض :-

يجب على الأجهزة الاتحادية أن ترسل للديوان نسخا من العقود بما في ذلك عقود تأسيس الشركات التي تمتلك فيها تلك الأجهزة 20% من رأسمالها فأكثر واتفاقيات القروض المحلية والأجنبية التي تحصل عليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقيع عليها وذلك بغرض فحصها والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح ومتابعة التنفيذ وإبداء الملاحظات في هذا

الشأن لاتخاذ الإجراء اللازم وفق تلك الملاحظات وعلى الرغم من أحكام البند (1) يحدد المراجع العام بقرار منه الحد الأدنى لمبالغ العقود واتفاقيات القروض التي يجب إرسالها للديوان ، ومع مراعاة أحكام البند (2) يجب على الأجهزة الاتحادية أخطار الديوان بأي من الاستثمارات التي تدخل فيها .

4- التبليغ عن جرائم المال العام وضياعه :

يجب على الأجهزة الاتحادية أن تبلغ الديوان عن أي من جرائم المال العام أو أي مخالفة مالية أو تزوير في الحسابات فور اكتشاف أيٍ منها أو حدوث ما ترتب عليه ضرر مالي أو اقتصادي . ويجب على رئيس الوحدة المعنية اتخاذ الإجراءآت القانونية اللازمة فوراً ، في حالة أخطار الوحدة الاتحادية بما تبين من نتيجة المراجعة عن جرائم المال العام أو أي مخالفة مالية أو تزوير في الحسابات .

5- الرد على تقارير ومكاتبات الديوان **:**

يجب على الأجهزة الاتحادية الرد على كافة التقارير والمكاتبات وتنفيذ التوجيهات التي يصدرها الديوان وذلك خلال الفترة التي يحددها المراجع العام بقرار منه .

- استيعاب وعزل المراجعين بالديوان

أولاً : استيعاب المراجعين **:**

- **يكون استيعاب المراجعين بالديوان عن طريق :**

1. التعيين .
2. الترقي أوالاختيار .
3. الندب أو النقل من خارج الديوان .

- **<u>تعيين المراجع العام :</u>**

مع مراعاة أحكام المادة (18) ، يعين رئيس الجمهورية المراجع العام لمدة خمس سنوات بموافقة المجلس الوطني ويجوز إعادة تعيينه بذات الطريقة لمدة لا تزيد عن خمسة سنوات أخرى .

- مخصصات المراجع العام وامتيازاته :

تكون مخصصات المراجع العام وامتيازاته أو استحقاقه في المعاش على الوجه الذي يقرره رئيس الجمهورية ، وإذا كان الشخص الذي يعين في منصب المراجع العام ممن يعملون في الخدمة المعاشية يعتبر محالاً للتقاعد بالمعاش من تاريخ تعيينه .

- عزل المراجع العام :

لا يجوز عزل المراجع العام من منصبه إلا بقرار من رئيس الجمهورية وبموافقة المجلس الوطني .

- تعيين نواب المراجع العام:

يعين رئيس الجمهورية بموافقة المجلس الوطني نواب المراجع العام بناءً على توصية المراجع العام على أن يكون أحدهم على الأقل من بين المراجعين العاملين بالديوان . ويحدد قرار التعيين أقدمية نواب المراجع العام .

- مخصصات نواب المراجع العام وامتيازاتهم :

تكون مخصصات نواب المراجع العام وامتيازاتهم على الوجه الذي يقرره رئيس الجمهورية .

- عزل نواب المراجع العام

لا يجوز عزل أيٍ من نواب المراجع العام إلا بقرار من رئيس الجمهورية بناءً على توصية مسببه من المراجع العام وموافقة المجلس الوطني .

- الهيكل التنظيمي لديوان المراجعة العامة :

وفقاً لقانون المراجع العام لسنة 1986م يتألف الديوان من المراجع العام وهو رئيس الديوان ، نوابه ، المساعدين الأوائل للمراجع العام ، المساعدين المراجعين وبقية العاملين الذين يؤدون عملاً مساعداً .

وبما أن القانون يمنح الديوان الواجبات والمهام المذكورة سلفاً ، فنجد الديوان مسؤولاً عن مختلف قطاعات الحكومة الاقتصادية المتناثرة في جميع أنحاء القطر .

وبناءاً على ذلك ينقسم الديوان إلى خمسة إدارات كل إدارة تقوم بواجباتها المؤكلةإليها ، وتقديم تقريرها إلى المراجع العام دورياً وسنوياً حسب مقتضى الحال وهي :

1- إدارة الحكم الاتحادي **:**

تختص هذه الإدارة بمراجعة كل الوزارات المركزية والوحدات التابعة لها.

2- إدارة الولايات **:**

تختص بمراجعة حسابات الحكومات الولائية والمجالس المحلية والوحدات التابعة لحكومة الولايات .

3- إدارة المؤسسات والبنوك :

تختص هذه الإدارة بمراجعة حسابات المؤسسات التجارية ، الصناعية ، الزراعية ، والخدمية بالإضافة إلى المصارف التجارية والمتخصصة بما فيها بنك السودان وبالنسبة للمؤسسات والبنوك التجارية فقد حدد القانون تلك المؤسسات والهيئات التي تشارك الدولة في رأسمالها بأكثر من 20% أو تلك التي تشرف عليها .

4- وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي :

بما أن هذه الوزارة تعتبر أم الوزارات وهي التي تقوم بتقفيل الحساب الختامي لجميع الوزارات الأخرى والوحدات الحكومية والذي يتمثل في حساب الحكومة العام فقد افردت لها إدارة متفرغة تحت إشراف مساعد أول المراجع العام ويقوم هو وفريق المراجعين التابعين له بمراجعة حسابات هذه الوزارة .

5- إدارة البحوث والتدريب :

وتنقسم هذه الإدارة إلى قسمين ، قسم التدريب ومن مهامه القيام بتنفيذ خطة الديوان وسياسته التدريبية القومية ، والداخلية للعاملين بالديوان بغرض تحسين وتطوير الأداء .

والقسم الثاني هو قسم البحوث ويقوم هذا القسم بإصدار النشرات المهنية والفنية دورياً للمراجعين بغرض رفع كفاءة الأداء وتوصيل المعرفة والمعلومة المتقدمة وبثها في وسط العاملين .

- إصدار التراجم لأحدث ما كتب عن مهنة المراجعة وتطبيقاتها وكذلك مهنة المحاسبة لمنفعة الباحثين من داخل الديوان وخارجه .
- تحليل نتائج المراجعة وتطبيقاتها للوصول إلى مواطن الضعف لتقويتها وابتكار الحلول والعلاج للمشاكل التي تعترض سير الأداء .
- العمل على ترقية الأداء عن طريق وضع الأسس العلمية السليمة للخروج بالديوان من دائرة المراجعة اللاحقة إلى محيط أرحب وهو مراجعة الأداء والكفاءة وربط ذلك بالنتاج القومي .

6- إدارة الشؤون المالية والإدارية :

وتختص هذه الإدارة بإعداد الحساب الختامي للديوان .

7- ما يجب أن يتبعه الديوان لتعزيز مهنة المراجعة **:**

إن مهام ديوان المراجعة العامة هو مراجعة كل الوحدات القومية بالسودان وكذلك كل سفارات وقنصليات جمهورية السودان بدول العالم . أما المنشآت الخاصة فيتم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة خاصة فهنالك مراجعون قانونيون ومراجعون معتمدون ، فديوان الضرائب هو الجهة التي تصدر الإذن للمراجع المعتمد بموجب سلطات من وزير المالية ، والمحاسب المعتمد هو الشخص الذي يأذن له الوزير كتابة ليعمل محاسباً معتمداً فيما يتعلق بهذا القانون .

ولقد حددت لائحة ضريبة الدخل لسنة 1987م الخبرات والمؤهلات اللازمة لمنح الإذن وهو حملة الزمالات وشهادات البكالريوس مع الخبرة الكافية

، فالمحاسب المعتمد يخول له مراجعة الأفراد والشركات أما الشركات الكبرى والمؤسسات الخاصة فيراجعها مراجعون قانونيون [1] .

رغم أن هناك قانون مجلس المحاسبة لسنة 1988م أصدر نشرات بتعيين المحاسبين المعتمدين . إن مهنة المراجعة في معظم دول العالم المتقدمة تعترف بوجود فجوة أو قصور في المراجعة واعترفوا كذلك بأنه لا يمكن الإدعاء بأن توقعات مستخدمي التقارير المالية غير واقعية ، وتعتبر هذه الفجوة إحدى أهم القضايا التي تواجهها مهنة المراجعة وهي أم المشكلات المعاصرة في الوقت الحاضر . وهي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة المجتمع ومستخدمي التقارير المالية في أداء وتقارير المراجعين . وبالرغم من أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصدر تسع معايير لتضييق هذه الفجوة إلا أنها ما زالت موجودة حتى الآن .

ونسبة لوجود هذه الفجوة في السودان فيجب على ديوان المراجعة العامة وكذلك مكاتب المراجعة الخاصة أن تنشر الوعي الرقابي عن دور المراجع الخارجي وحدود مسئولياتهم وكذلك يجب أن يكون التقرير أكثر شفافية ودقة بالقدر الذي يؤدي إلى الاعتماد على صدقها مع استصحاب مسئوليات المراجع. ولتضييق هذه الفجوة فيجب تحسين مستوي عرض التقرير من حيث عرض المعلومات المالية والإفصاح عنها بصورة تفي حاجة مستخدمي التقارير المالية لأن التقرير المقدم من قبل المراجع يعتبر حلقة الوصل بين مقدمي المعلومات المالية ومستخدميها وكذلك يجب أن يكون التقرير سهل الفهم وبسيط غير معقد حتى يستطيع مستخدمي التقارير المالية فهمه ولتضييق الفجوة أيضاً يجب على الديوان تطوير قوانين المراجعة بالتنسيق مع مكاتب المراجعة الأخرى.

(1) ديوان الضرائب ، نشرة الموضوع المحاسبين المعتمدين بدون سنة نشر ، ص 2.1

حتى تواكب التطورات التي تحدث في العالم وكذلك إجراء الدورات التدريبية للمراجعين لتجويد أداء المراجعة حتى يطمئن مستخدمي التقارير المالية إلى دقة وصدق النتائج التي توصلت إليها المراجعة في ضوء القواعد المتعارف عليها وبالتالي يعزز قوة وكرامة مهنة المراجعة في المجتمع .

المبحث الثاني

الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام

تعريف الرقابة الداخلية :

نجد أن علماء المال ، الاقتصاد ، المحاسبة ، والإدارة طرحوا عدداً كبيراً من التعريفات لمفهوم الرقابة ويمكن للباحث أن يستعرض عدداً منها ليخلص لمفهوم شامل وواضح لها ولقد عرفوها بالآتي :" مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها وكذلك بقصد اختبار الدقة الحسابية لما هو مثبت بالدفاتر " [1] .

أو أنها " استخدام نظريات المحاسبة وتطبيقاتها للحصول على البيانات الدقيقة وإثباتها بما يحقق اكتشاف الأخطاء سواء تلك المتعمدة أو غير المتعمدة بطريقة تلقائية " [2].

وكذلك عرفها البعض بأنها " هي مجموعة النظم والتعليمات والقرارات واللوائح المنظمة للأعمال في الوحدة الإدارية وأساليب الرقابة والوسائل المتاحة لحماية المال العام . كما أنها التقسيمات الإدارية التي تقسم نظم العمل بطريقة تمنع الضياع أو التواطؤ والاختلاس ويمكن أن يطلق عليها عمليات المراقبة أو المتابعة من خلال الهيكل التنظيمي للإدارة (سواء كانت وزارة أو وحدة إدارية) حيث أنه يفترض ضمناً وجود تقسيمات مانعة من الانحرافات [3].

" هي خطة تنظيمية لكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية والتحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية [4].

1- " Examination of Financial Statements" by Independent Public Accountants. 1936.

2- Laser. Hand book of Accounting Methods.10th ed.p.g

نقلاً عن د. محمد أبو العلا الطحان ، د. شريف محمد السكري ، (المراجعة : إجراءآت تقييم نظم الرقابة الداخلية ومراجعة العمليات)، مكتبة عين شمس ، القاهرة :1992م ، ص5

3- د. خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 339

4- د. عبد المنعم محمود عبد المنعم ، ود . عيسى محمد أبو طبل ،مرجع سبق ذكره ص241 .

وفي مؤتمر الانكوساي الخامس عشر المنعقد في القاهرة خلال عام 1995م استضافت لجنة معايير الرقابة الداخلية للأنكوساي مؤتمراً حول الرقابة الداخلية خرج هذا المؤتمر بتعريف موجز للرقابة الداخلية (بأنها عملية تشمل جميع مجالات وجميع أعضاء الهيئة أو المنشأة) [1].

وفى ظل هذه التعاريف يمكن تحديد اغراض الرقابة الداخلية فى مؤسسات القطاع العام فى الاتى :

1. المحافظة على الأموال العامة للحكومة باعتبار أنها مملوكة ملكية عامة للدولة.
2. منع ارتكاب الأخطاء ومعالجة الثغرات التي قد يتسرب من خلالها الاختلاس أو التزوير أو الإسراف ، وبالتالي اكتشاف أي من هذه الوقائع والعمل على علاجها ومنع تكرارها مستقبلاً .
3. ضمان حسن سير العمل بتقديم كافة البيانات الصحيحة التي تساعد على متابعة سير العمل داخل الوحدات الحكومية .

أساليب الرقابة المالية :

(أ) الرقابة من حيث الأسلوب أو الكيفية :

1- الرقابة السابقة للمعاملات :

هي التي تتم قبل الصرف بالحصول على موافقة مبدئية من أجهزة الرقابة في الدولة بقانونية وصحة بعض العمليات المالية مثل الموافقة على تجاوز بعض الاعتمادات قبل الصرف .

2- الرقابة اللاحقة للمعاملات :

(هي التي تتم بعد القيام بالعمليات المالية بغرض التحقق من نتائج ما تم من نشاط وفحص الحسابات الحكومية بعد انتهاء السنة المالية) [2]. مثل المراجعة التي يقوم بها ديوان المراجعة العامة .

---

(1) المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية المجلد 25 العدد يناير 1998م ، ص 21

(2) د. عبد الفتاح الصحن ، د. محمد السيد سرايا ، (الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي) ،ص393.

3- الرقابة المتزامنة :

وهي رقابة تتم أثناء الصرف وقد أدخلت حديثاً ويقوم بها تيم المراجعة الداخلية .

(ب) الرقابة من الناحية الفنية :

1. الرقابة اللائحية **:**

هي التي تتم بغرض التأكد من تنفيذ الإجراءآت واللوائح والتعليمات والقوانين الموضوعة .

2. الرقابة على الأداء **:**

(تمثل أحدث المفاهيم في مجال الرقابة حيث تركز حول التأكد من مدى تحقق نتائج الأنشطة الحكومية وتقييم أدائها بغرض وضع مجموعة من التوصيات التي تعمل على تحسين وتطوير الأداء في القطاع الحكومي)[1].

3. رقابة البيئة **:**

وهي نوع من الرقابة أدخل حديثاً في السودان وتشمل مراجعة الالتزام بالقوانين البيئية ، نظام الإدارة البيئية والصحة والأمان ورقابة أي خدمات أخرى ذات صلة بإجراء الدراسات المتعلقة بإدارة المخلفات واستهلاك الطاقة .

- مقومات الرقابة المالية الفعالة في مؤسسات القطاع العام**:**

1- يجب أن يكون نظام الرقابة ملائماً لطبيعة العمل داخل الوحدات الحكومية.

2- يجب أن تتم الرقابة في الوقت المناسب حتى لا تصبح الرقابة عديمة الجدوى.

3- توافر المرونة في نظام الرقابة بحيث يمكن تعديله دون أن يفقد فاعليته .

4- يجب أن يكون نظام الرقابة غير مكلف ولا يحتاج إلى مجهودات ضخمة أو تكاليف غير عادية .

(1) نفس المرجع السابق ، ص 393

5- يجب أن يكون النظام سهلاً ومفهوماً من حيث الممارسة والتطبيق .

- رقابة وزارة المالية :

تتولى وزارة المالية أعمال الرقابة المالية والتفتيش والضبط الداخلي من خلال جهاز ضخم من العاملين الفنيين التابعين لها في الوحدات الحكومية على مستوى الدولة ، وفيما يلي شرح مبسط لهذه الأشكال :

أولاً : الرقابة المالية :

تتم الرقابة المالية قبل الصرف حيث يتطلب الأمر من أجهزة الرقابة في الوحدات الحكومية إتباع الآتي :

1- التحقق من الاعتماد المخصص ، ومراجعة مستندات الصرف للتأكد من صحتها وسلامة إجراءآتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية.

2- التحقق من كافة المستندات المؤيدة للصرف ولهم الحق في الإطلاع على كافة المستندات لتحقيق ذلك .

3- الإشراف على أعمال الوحدات الحسابية من قبل ممثلي وزارة المالية .

4- مراقبة تنفيذ الموازنة ومراجعة حساباتها إيراداً ومصروفاً .

وتعين وزارة المالية مديراً مالياً ومراقبون ماليون ومديرو حسابات يتولون الإشراف على الوحدات الحسابية . وفيما يلي توضيح لأهم الاختصاصات التي يتولاها ممثلو وزارة المالية والتابعين لها داخل الوحدات الحكومية .

(أ) اختصاصات المراقبين والمديرين الماليين :

- الاختصاصات العامة :

- أهم الاختصاصات العامة هي :

1. الاشتراك في وضع مشروع الموازنة .
2. فحص المركز المالي لاستخدامات وموارد الجهة وإخطار وزارة المالية بنتيجة الفحص .

3. فحص الحساب الختامي وإعداد الملاحظات عليه .
4. التفتيش على الوحدات الحسابية والمخزنية بدائرة اختصاص كل منهم

(ب) اختصاصات متعلقة بشئون الموازنة :

- أهمها ما يلي :

1- متابعة المواقف المالية الدورية للتحقق من سلامة نظم الارتباطات لتجنب تجاوز الاعتمادات .

2- التفتيش الدوري على الدفاتر المحاسبية والإحصائية .

3- الرقابة على سجلات متابعة تنفيذ عقود الأعمال لمراقبة عدم تجاوز التكاليف الكلية النهائية.

4- الرقابة على سجلات متابعة الاعتمادات المفتوحة بالخارج وأرصدتها حتى نهائية السنة المالية .

(ج) اختصاصات خاصة بشئون الحسابات : أهمها ما يلي

1. الترخيص بصرف سلف مؤقتة
2. الترخيص بدفع مبالغ مقدماً عن الأعمال والخدمات والتوريدات مقابل خطاب ضمان .
3. فحص ومراجعة واعتماد وحفظ محاضر الجرد للجهات التي يشرف عليها المدير المالي أو المراقب المالي .

- الاختصاصات الإدارية : أهمها :

1- دراسة حجم العمل بالوحدات الحسابية وتحديد احتياجاتها واقتراح أو تدبير سد العجز.

2- اقتراح إنشاء الوحدات الحسابية الجديدة واقتراح إلغاء الوحدات الحسابية أو تعديل مسمياتها أو اختصاصاتها أو دمجها بوحدات حسابية أخرى وعرض ذلك على وزارة المالية .

- اختصاصات مديري الحسابات :

- يتولى مديرو الحسابات اختصاصات عديدة أهمها :

1. الاشتراك في لجنة إعداد مشروع الموازنة ، والرقابة على تنفيذ الموازنة إيراداً ومصروفاً وإمساك سجلات الارتباط .
2. التحقق من أن الوحدات المساعدة قد راعت في إعداد المستندات المؤيدة للصرف أحكام القواعد المالية المقررة ، واعتماد استمارات الصرف بعد ذلك والتوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعاً ثانياً .
3. مراعاة انتظام القيد بالسجلات المحاسبية ومراجعتها يومياً وعند إقفال حساب كل شهر .
4. اعتماد وإرسال كشوف المتابعة الدورية عن نتائج تنفيذ الموازنة الشهرية والربع سنوية والختامية في المواعيد المقررة .
5. توزيع الاختصاصات بينه وبين وكلاء الحسابات وتوزيع العمل داخل الوحدة الحسابية وفقاً لطبيعة وظروف العمل بها حيث تضم التسجيل والمراجعة والقيد والصرف وقسم الملفات وحسابات النتيجة .

- اختصاصات وكلاء الحسابات :

1- مراجعة استمارات الصرف واعتماد هذه الاستمارات إلى حد معين وما يزيد على ذلك في حالة تغيب مراقب أو مدير الحسابات .
2- التأكد من سلامة القيد بالدفاتر والاستمارات الحسابية وتجنب الكشط والتوقيع بجانب أي تصحيح يتم في الدفاتر والمستندات ، وإذا ما اضطر إلى ذلك يوضع ختم المسؤول ويوقع بجانبه .
3- العناية بحفظ الدفاتر الحسابية المنتهية واتباع نصوص لائحة المحفوظات الحكومية بشأنها .

4- مراعاة التزام العاملين بالوحدة الحسابية بأحكام القوانين والتعليمات المالية المقررة .

ثانياً : التفتيش المالي :

تباشر أجهزة التفتيش المالي بوزارة المالية مسئولياتها في مجال الرقابة المالية على أموال الجهات الإدارية والوحدات الحكومية المختلفة بغرض تحقيق ما يلي :

1- منع حدوث أي انحرافات أو مخالفات مالية .

2- منع الإهمال في تنفيذ أحكام القرارات واللوائح والتعليمات المالية .

3- اكتشاف أي مخالفات مالية في الوقت المناسب .

ويتم ذلك من خلال دورات تفتيش وفقاً لبرامج زمنية تستهدف فحص الأعمال المالية مرة واحدة على الأقل كل سنة مالية بالنسبة للوحدات المختلفة .

- اختصاصات المفتشين الماليين :

- يتولى رجال التفتيش المالي الاختصاصات التالية :

1- التفتيش المالي على الأعمال المالية بالوحدات الحسابية أو الخزائن والمخازن ووحدات الإيرادات المحلية وسائر المشروعات الإنتاجية التي تشرف عليها المحافظات أو المحليات .

2- التفتيش على الأعمال الحسابية والمالية والمخزنية في الفروع والأقسام التابعة للجهات الإدارية التي لا يوجد بها وحدات حسابية تابعة لوزارة المالية.

3- يجوز لرئيس الوحدة الإدارية أن يطلب من أجهزة التفتيش المالي فحص نظام الحسابات والمخازن وتقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص .

4- للمفتشين الماليين في سبيل إنجاز أعمالهم حق الإطلاع على كافة المستندات والسجلات والأوراق والبيانات اللازمة لهم ، وطلب التحفظ على ما تقتضيه الضرورة من مستندات أو ملفات أو دفاتر .

ثالثاً : الضبط الداخلي في مؤسسات القطاع العام :

من الأمور الأساسية في نظام الضبط الداخلي بالجهات الإدارية الحكومية هي تولى وزارة المالية مساءلة ممثليها التابعين لها بالجهات الإدارية عما يقع منهم من أخطاء مالية أو إدارية أو مخالفات لأحكام قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية وغيرها من القوانين واللوائح والقرارات وعند وقوع أي مخالفة تبادر الجهة الإدارية بإبلاغ تفاصيل هذه المخالفة إلى وكالة الوزارة لشئون حسابات الحكومة بوزارة المالية عن طريق المراقب المالي المختص . وتختص إدارة التحقيقات بإجراء التحقيق مع العاملين المسئولين عن هذه المخالفات أما بخصوص مسئولية تنفيذ قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية فهي تقع على عاتق شاغلوا الوظائف المحددة في قمة الجهاز المالي ويكون على المسئولين الماليين بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي إخطار وزارة المالية وديوان المراجعة العامة بأية مخالفة مالية .

أسس ومقومات نظام الضبط الداخلي في مؤسسات القطاع العام :

على كل جهة إدارية حكومية بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية القيام بوضع نظام متكامل للضبط الداخلي يكفل المحافظة على أصولها وأموالها وحقوقها وفقاً للأسس التالية :

1- تخصيص إدارة مستقلة لكل نوع من أنواع الأنشطة المالية .
2- فصل أعمال الوحدات الحسابية عن أعمال الوحدات الإدارية .
3- تنفيذ نظام الجرد المستمر والمفاجئ على المخازن والخزائن والسلف المستدامة .
4- تنفيذ نظام التفتيش المفاجئ على عمليات الوحدة الإدارية .
5- اتباع برامج تفتيش معتمدة واستخدام مفتشين ومراجعين مؤهلين .

6- تحديد اختصاصات كل موظف وتوزيع العمل فيما بين العاملين بكل إدارة مالية مع إجراء تعديل في الاختصاصات بين العاملين بحيث يراعي عدم استمرار أي منهم في عمل واحد مدة تتجاوز عدداً معيناً من السنوات .

7- "على كل جهة إدارية أن تضع نظاماً خاصاً يحفظ المستندات والمراسلات الواردة إليها والصادرة منها مما يسهل الرجوع إليها وعليها [1].

حيث يمكن تخصيص غرفة مستقلة للمستندات الحسابية ، وتعيين أمين حفظ لها وتجهيزها لحفظ المستندات بطريقة تسهل الرجوع إليها ، وخاصة مع التقدم الهائل في الحسابات الآلية ، كما يمكن إنشاء سجلات تفصيلية للمكاتبات الواردة والصادرة بما يكفل متابعتها ومما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة المالية في الآتي :

1. إبراز النتائج المرغوب فيها بدقة ووضوح .
2. التعرف على الاتجاهات الرئيسية والتنبؤ على أساسها .
3. تحديد الحاجة للتغيير أو التعديل على أساس الاستقصاء العلمي وتحديد الأسباب التي أدت إلى النتائج .
4. كشف مشاكل الإنجاز (التنفيذ) في الوقت المناسب .
5. اتخاذ الخطوات اللازمة لإصلاح الأوضاع في الوقت المناسب قبل أن يستفحل أمر الانحرافات .

- رقابة ديوان المراجعة العامة :

تتركز مهمة ديوان المراجعة العامة في تحقيق الرقابة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها في مجال الأعمال والخدمات .

---

(1)نفس المرجع السابق ،ص 394 ـ 399 .

ويعتبر الديوان جهة الرقابة والمراجعة الرئيسية في الدولة بالنسبة للقطاع العام لذا سيكتفي الباحث بالإشارة إلى دورة في مجال الرقابة المالية والتي تتولاها الإدارة المركزية المختصة في الديوان حيث تمارس هذه الإدارة الرقابة المالية على الجهاز الإداري للدولة من خلال العمليات التالية :

أولاً : عمليات التحقيق والتثبيت :

- وتهدف هذه العمليات إلى تحقيق ما يلي :

1. التأكد من انتظام القيود المحاسبية في الدفاتر .
2. التحقق من أن جميع التصرفات المالية تمت وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المقررة .
3. التحقق من أن جميع عمليات الصرف أو التحصيل قد تمت وفقاً للقواعد العامة لتنفيذ الموازنة .

ثانياً : التحري والتقصي :

- وتهدف هذه العمليات إلى ما يلي :

1- التأكد من عدم وقوع أخطاء أو مخالفات .
2- معرفة طبيعة الأخطاء التي وقعت وهل كانت متعمدة أم غير متعمدة حتى يتم اكتشاف أي تلاعب أو حوادث اختلاس أو تحريف أو تزوير .
3- فحص حقيقة المراكز المالية للوحدات الحكومية .

ثالثاً : عمليات الدراسة والبحث :

- وتهدف هذه العمليات إلى ما يلي :

1. دراسة تنظيم العمل وبحث أوجه القصور فيه .
2. اقتراح وسائل العلاج اللازمة للقضاء على نواحي القصور هذه .

3. " فحص القوانين واللوائح الإدارية والمالية للتحقق من كفايتها واقتراح علاج أوجه النقص فيها " [1] .

ويعتبر ديوان المراجعة العامة هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة ويلحق بالمجلس الوطني على اعتبار أنه جهاز رقابي لصالح الشعب يحافظ على أمواله .

والديوان يمارس أنواع الرقابة في شكلها المالي والقانوني وكذلك الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة .

- موقف مراجع الديوان من الرقابة الداخلية :

أدي التطور المستمر للرقابة الداخلية ، إلى زيادة درجة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي عليها . إن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءآت المراجعة المطلوب استخدامها والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءآت ، أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات . ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءآت والطرق الموضوعة ، والتأكد من تلك الطرق والإجراءآت تستخدم كما هو مخطط فالمراجع ينبغي أن يحدد :

1. مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي المخطط .
2. ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما هو مخطط أو كما ينبغي أن يكون ، فإذا كان قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة يمارس فحصاً منتظماً وفعلاً لنظام الرقابة الداخلية ،فان مراجع الحسابات الخارجي يأخذ ذلك في اعتباره عند تصميم إجراءات المراجعة،أن المراجع الخارجي سيخطط برنامج مراجعته اعتمادا على برنامج المراجعة الداخلية بالنسبة للنواحي أو المجالات التي تكون قويه في النظام وبذلك يتجنب الازدواج في الاجراءآت التي تم القيام بها بكفاءة بواسطة إدارة المراجعة الداخلية .

---

(1) نفس المرجع ،ص 399 . 400 .

وكجزء من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يحصل المراجع الخارجي على وصف شفوي للإجراءآت وأي خرائط تنظيميه تكون متاحة،أو خرائط لتدفق الأعمال والمهام ،وسيقوم بفحص ودراسة كتيبات الاجراءآت والتعليمات المكتوبة . كما ينبغى على المراجع ملاحظة وتتبع النظام المطبق فعلا عن طريق مقابلة العمليات مع الاجراءآت الموضوعة.وفى معظم الحالات تستخدم قائمة الإستقصاء كأساس لتقييم نظام الرقابة الداخلية ،ويحول هذا الأسلوب الاستقصائي دون السهو أو النسيان ، كما انه يساعد على تقييم النظام كله في وقت واحد [1].

ومن الملائم في معظم الحالات دراسة نظام الرقابة الداخلية كمرحله أولي في عملية المراجعة الأمر الذي يقلل حجم العمل في نهاية السنة المالية .

وتقع مسئولية إنشاء وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية على عاتق إدارة المشروع ، ومع ذلك فان مدى تأثير الرقابة والحالة التي تمارس بها تكون هامة بالنسبة لمراجع الحسابات .وغنى عن البيان أنه ينبغي على المراجع أن يفحص نظام الرقابة الداخلية بالمشروع لكي يحدد مدى إمكان الاعتماد عليه، والى أي مدى يستطيع أن يحد من إجراءات المراجعة .

الوسائل المستخدمة لفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم مراجع الحسابات بدراسة ومراجعه منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي ،وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابه الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الاسئله والحصول على أجوبة عليها أي عن طريق المشاهدة ،ألا انه يكون من المرغوب فيه عموما توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية والنتائج التي تم الوصول إليها من عملية المراجعة .ويكون هذا

---

(1) د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ،1987م) ، ص 194 .

التقرير مرشدا لـه قيمتـه خـلال عمليـة المراجعـة كمـا يكـون لـه أهميـة كبيـره بعـد انتهـاء عمليـة المراجعـة وذلك كـدليل مستندي للعيـوب المكتشفة فـي نظـام الرقابـة الداخلية .

ويتم بحث وتقييم مدى فعاليـة نظـام الرقابـة الداخليـة بطريقـه رسميه أو غيـر رسمية فعند استخدام المدخل غير الرسمي والذي يستخدم عادة بالنسبة للمنشآت الصـغيرة يكـون الاعتمـاد كليـا علـى القيـام باستقصـاء ومراجعـه بـدون أي إجـراءآت رسمية .وفى حالة استخدام المدخل الرسمي للبحث والاستقصاء يكون من الضروري وجـود بعـض التعليمـات والإجـراءات المكتوبـة ويتوقـف مـدى وكميـة تلـك المعلومـات المكتوبـة بدرجـه كبيره علـى الحاجـات المعينـة فـي الظـروف المعينـة . وتكـون دراسـة وفحص نظام الرقابة الداخلية دراسة تقديريه أو وصفيه أو في شكل قائمة استقصاء .[1]

- طبيعة واختصاصات قسم المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي :

ما يجدر الإشارة إليه أن ثمة تباين بين مفهوم المراجعة الخارجية التي يتولى مهامها ديوان المراجعة العامة ،والمراجعة الداخليـة التـي نحـن بصـدد الحـديث عـن طبيعتها ومسار أدائها وعلاقتها بـالإدارات والأقسام المعنية بمؤسسات التعليم العالي .

إن المراجـع الخـارجي يتبـع لـديوان المراجعـة العامـة وينـتهج فـي مسـار أدائـه لواجباتـه وإجراءآت مراجعتـه معالجات تبدأ بعد الصـرف حيث يبدأ دوره بعد التنفيذ وبعد الصـرف كما هو معروف ،وقد لا تغطـي إجراءآتـه ومراجعتـه كل ما تـم إنجازه وتنفيـذه مـن عمليـات ماليـة وحسـابية،ولكن مراجعتـه إنمـا تحـدها خطتـه فـي المراجعـة التي غالباً ما تغطي مساحة محدودة ومعقولة تكفي أن تكون مؤشراً

---

(1)نفس المرجع السابق،ص 197 .

لصحة الأداء والتنفيذ المالي والحسابي لحد ما ، ولكن لا تمنع الإسراف والتبديد لأن ذلك إنما يحدث سلفاً بينما تأتي المراجعة الخارجية فيما بعد وفي فترة من الزمن تقصر أو تطول ولكنها بعد فوات الأوان .

أما المراجعة الداخلية فإنها تتبع لمدير المؤسسة مباشرة وأن مسارها يغطي كل المساحة الزمنية للعام المالي ويمتد ليغطي كذلك كل الإجراءآت التنفيذية والمعالجات المالية والمحاسبية لمسار المؤسسة خلال كل العام .

والمراجعة الداخلية تنتهج أسلوباً ومنهجاً يواكب مسار كل الإجراءآت التنفيذية وكل المعالجات المالية والحسابية لجميع الإدارات وتتم المراجعة بصورة تحقق شمولية المتابعة والمراقبة وآنية الترشيد للحيلولة دون الخطأ أو الإسراف وفي وقت مبكر .

وتختلف الأعمال التي يؤديها المراجع الداخلي عما يؤديه مراجع الحسابات الخارجي من أعمال في ثلاثة نواحي رئيسية هي[1] :-

أولاً : في مجال المسئولية ، تكون مسئولية المراجع الخارجي تجاه أطراف عديدة في المجتمع وهم المساهمين والدائنين والجهات الحكومية وأحياناً العاملين والمستخدمين وأفراد الجمهور .

أما المراجع الداخلي فيكون مسئول فقط تجاه إدارة المنشأة التي يعمل فيها إن المراجع الداخلي يخضع باستمرار لمستوى إداري معين في المنشأة ويكون مسئول أمام هذا المستوى . وينحصر اهتمام المراجع في مساعدة مديري المنشأة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شئون المنشأة عن طريق توفيرالضمان بأن الرقابة التي يعتمدون عليها سلمية وتعمل كما هو مرغوب فيه .

---

(1) نفس المرجع السابق ، ص 235

ثانياً : من ناحية مجال الفحص تختلف مهام المراجع الخارجي عن المراجع الداخلي ، فالمراجع الخارجي يختص بفحص القوائم المالية للمنشأة في تاريخ معين والتحقق من نتائج العمليات عن فترة معينة ، أما المراجع الداخلي فيهتم بالتحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة بطريقة مستمرة وليس فقط في تواريخ محددة وثابتة ويهتم المراجع الداخلي أيضاً بالتأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل ولا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية .

ثالثاً : من ناحية اهتمامات كل منهم في النظام الرقابي الداخلي للمنشأة . نجد اختلافات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

فالرقابة الداخلية ، تتكون من شقين ، شق مالي وشق اقتصادي وإداري ، ويهتم المراجع الخارجي بالشق المالي وينبغي أن يكون خبيراً في هذا المجال ، أما المراجع الداخلي فإنه يهتم بالشق المالي والشق الإداري والاقتصادي في مجال الرقابة .

وينبغي أن يلم بجميع تلك النواحي طالما أن مسئوليته لا تقتصر فقط في الإدارة المالية أو المحاسبية بل تتسع لتشمل كل أجزاء المنشأة إن وظيفة المراجع الداخلي الرئيسية هي ضمان سلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية بشقيه المالي والإداري ، والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له في جميع النواحي . وبناء على ذلك فإن المراجع الداخلي ينبغي أن يكون ملماً بجميع أساليب الرقابة ، ويعرف جيداً أهداف المشروع وسياساته ، وإجراءآت التشغيل ، ومعايير الأداء وأدوات مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير ، وكل نواحي الرقابة الأخرى التي تندرج ضمن أساليب الرقابة الإدارية في مناطق التشغيل المختلفة بالمشروع . وبهذا فإن عمل المراجع الداخلي سيغطي ميدان أوسع من ذلك الذي يغطيه المراجع الخارجي المستقل الذي يهتم أساساً بالجوانب المحاسبية للرقابة ، إلا في حالات محدودة يكون من الملائم فيها الاهتمام بأساليب الرقابة الأخرى .

وبالنسبة لطبيعة واختصاصات قسم المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي نجد أن اللائحة المالية الموحدة لأجهزة ومؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي أشارت إلى اختصاصات وسلطات قسم المراجعة الداخلية في عدد من البنود منها على سبيل المثال البند (7) من الفصل الخامس عشر ينص على ما يلي [1] :-

(يختص المراجع الداخلي بمراجعة ومتابعة التصرفات المالية وتداول الأموال داخل المؤسسة والتأكد من صحة الإجراءآت وجديتها وتنفيذ الالتزامات المالية وفقاً للوائح والقوانين المعمول بها وله في ذلك حق الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات والتفتيش على الخزائن والمخازن وزيارة الوحدات والمرافق التابعة للمؤسسة وأن يطلب البيانات والإحصاءات والمعلومات من أية جهة داخل المؤسسة والتقرير عن ذلك لمدير المؤسسة) .

وتنص المادة (8) كذلك على الآتي :

(على المراجع الداخلي إعداد تقرير شهري مفصل يحتوي على كل الأعمال التي قام بمراجعتها وتوصياته بشأنها وتقديم التقرير لمدير المؤسسة) .

أما المادة (10) من نفس الفصل تنص على الآتي :

(على مدير المؤسسة أن يمكن المراجع الداخلي من القيام بواجباته المنصوص عليها في اللائحة وعلى رئيس إدارة الشئون المالية أن يقدم له كل مساعدة فنية لازمة لتنفيذ ذلك).

---

(1) اللائحة المالية الموحدة لأجهزة ومؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي سنة 1996م.

وعليه فإنه يمكن إجمال القول بأن المراجعة الداخلية هي بمثابة العين الرقيبة التي تراقب وتواكب الأداء العام وترشده في حينه وأن دورها أن تمكن مدير المؤسسة

من الإحاطة بمسار ذلك التنفيذ وعكس كل السلبيات في حينها تمكيناً له من التوجيه بمداركتها وإيقافها وذلك حسب نص المادة (9) من اللائحة المالية الفصل الخامس عشر والتي تنص على الآتي :

(على مدير المؤسسة تقويم الأداء وتصحيح الانحرافات إن وجدت لترشيد وتطوير الأداء) . وبالتالي يتمكن مدير المؤسسة من ترشيد أداء الأجهزة نحو غايتها المرجوة والمراجعة الداخلية بهذا إنما تستمد سلطاتها التنفيذية منه وتعتبر تفويضا منه كذلك وبناءاً على ما سبق إيضاحه فإن مهام قسم المراجعة الداخلية يكون على النحو التالي :

1. متابعة ومراجعة التصرفات المالية وتداول الأموال داخل إدارات وأقسام المؤسسة والتأكد من صحة الإجراءآت وجديتها .
2. القيام على مسار تنفيذ الالتزامات المالية وفقاً للوائح والقوانين المعمول بها والتأكد من تطبيقها صرفاً وتحصلاً ,
3. التفتيش على الخزائن والمخازن وزيارة الوحدات والمرافق التابعة للمؤسسة حفاظاً على المال العام وتأكيداً لسلامة حركته وحفظه .
4. تقديم النصح وتنوير العاملين بالإدارات المعنية والمحاسبية بما يمكن من تجويد الأداء ورفع كفاءة التنفيذ بالطرق والوسائل الممكنة والمتاحة في ظل القوانين واللوائح المعمول بها .
5. مراقبة حسابات العهد والأمانات والتأكد من خلوها من الحسابات الراكدة والمساعدة على تحريكها وإزالتها .
6. العمل على تقديم المساعدة للوحدة الحسابية والمالية بما يمكن من حسن الأداء المحاسبي وترقيته وترشيده ورفع كفاءة المحاسبين .
7. التأكد من سلامة حفظ المستندات بالوحدات المختلفة في المكان المناسب والطريقة التي تسهل الرجوع إليها .

8. إعداد التقرير المتضمن التقييم والترشيد وحصيلة المراجعة الداخلية ورفعة لمدير المؤسسة .

وعليه فإن المراجعة الداخلية سوف تتبع النهج الذي يورده الباحث في تنفيذ مهامها الأساسية سالفة الذكر وهي :-

1- تنتهج المراجعة الداخلية أسلوبا ونهجاً يواكب كل الإجراءآت التي تسبق التنفيذ وتصدر رأيها المرشد في حينه وترفعه رأساً للقسم أو الإدارة المعنية .

2- تنتهج المراجعة الداخلية أسلوب المخاطبة كتابة عبر القنوات للجهات الإدارية المعنية معربة عن تصويبها وتوجيهها ولا تتدخل أو تشارك في الإجراءآت التنفيذية لتلك الأقسام ولكن تكون مهمتها الترشيد والتصويب قبل التنفيذ .

- وذلك حسب نص المادة (6) من اللائحة المالية الفصل الخامس عشر والتي تنص على الآتي :-

- "باعتبار أن المراجع الداخلي عين رقابية على الأداء لمدير المؤسسة عليه فأنه لا يشترك في الأعمال التنفيذية وإنما يراقبها مراقبة بعدية "

3- يواكب قسم المراجعة الداخلية مسار الأداء التنفيذي للوحدات والمرافق وكل الجهات داخل المؤسسة ويتحصل على البيانات والإحصاءات الحسابية والمعلومات التي تمكن من التقرير عن ذلك ورفعه لمدير المؤسسة.

4- يسلك قسم المراجعة الداخليةأسلوباً وطرقاً في مراجعة مسار الدفعيات النقدية والبنكية قبل الصرف بما يعين على صحتها وبما لا يعطل انسيابها وإنجازها في وقت معقول .

5- ينتهج قسم المراجعة الداخلية بجانب المخاطبة الكتابية المباشرة عبر قنوات الاتصال المباشر بالعاملين منفذا في ذلك برنامجا يعده ويتضمن التوجيه والتبصير باللوائح والقوانين المالية والحسابية التي ترفع الكفاءة التنفيذية وتبسيط المعرفة وتجويد الأداء.

6- يستمد قسم المراجعة الداخلية قوة قراره من القانون واللائحة المعمول بها ومن تخويل مدير المؤسسة لإنفاذ التوجيهات الصادرة لجميع الأقسام والإدارات والذي يرجع إليه في جميع الحالات الداعية والموجبة لذلك.

وما يتضح من المادة (6) من اللائحة المالية الفصل الخامس عشر السالفة الذكر والتي تعنى بانتهاج المراجعة الداخلية أسلوب المخاطبة كتابة عبر القنوات للجهات الإدارية المعنية معربة عن تصويبها وتوجيهها ولا تتدخل أو تشارك في الإجراءات التنفيذية لتلك الأقسام ولكن تكون مهمتها الترشيد والتصويب قبل التنفيذ.

ولذا نجد مفكروا وفقهاء الخدمة المدنية قد وضعوا في الهياكل الإدارية وظائف بتسميات تدل على مهمتهم وهى الفحص والتفتيش ولذا جاءت التسميات مراقب الحسابات ،مفتش الحسابات ،وهم بالطبع غير المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين .

والدليل على ذلك اورنيك صرف النقدية رقم (40) واورنيك صرف الشيكات رقم(17) ففي إذن الصرف نجد ثلاث مستويات لاعتماده حتى يكون صالحا للصرف بواسطة الصراف وهو الاعتماد النهائي وقبله توقيع المراجع وقبل ذلك صاحب الطلب .

فالمستويات الثلاث لا علاقة لها بالمراجعة الخارجية والداخلية،ولقد كان ذلك مثار جدل يوماً ما بين الحسابات والمراجعة الداخلية بإحدى المؤسسات الحكومية ،وقد تم حسم الأمر بأنه لاحق للمراجعة الداخلية الاشتراك في التوقيع على إذن الصرف إذ أن ذلك عمل تنفيذي بحت ويخص القسم المالي ،فالذي يوقع في خانة تراجع هو محاسب في درجة معينة لا علاقة له بالمراجعة الداخلية والخارجية .

أما اورنيك رقم (17) لصرف الشيكات فيكفى أن نجد الشهادة المحررة في ذيله بواسطة صاحب التوقيع الثاني والتي يؤكد فيها مراجعته وتأكده من صحة الدفعية ومستنداتها المرفقة وصاحب التوقيع الثاني الذي يحرر هذه الشهادة لا علاقة له بالمراجعة الداخلية اذ هو أحد مفتشي أو مراقبي الحسابات.

والاشكال التالية توضح الاتى:

- شكل رقم (1) يوضح اورنيك مالى حساب نمرة (40)
- شكل رقم (2) اورنيك حسابات نمرة (17)

- وهى مستندات مستخدمة فى مؤسسات القطاع العام

الفصل الثــالـث
دراسة نظرية لمعيار مخاطر المراجعة

المبحث الأول

مخــاطر المــراجـعة

1. تقـــديم :

يتطلب معيار التخطيط تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق الاقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقاً لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة . كما يتطلب معيار التخطيط أيضاً عند اختيار إجراء آت المراجعة أن يأخذ المراجع في الاعتبار – ضمن أمور أخري ، استراتيجية المراجعة التي يتبناها بالنسبة للمنشأة المعينة بما في ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية ، ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر أدلة وقرائن المراجعة التي يري المراجع الاعتماد عليها ، وتوقيت إجراءآت المراجعة .

وتتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع تخطيط عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن الغش والأخطاء المهمة سواء بسبب الغش أو الأخطاء المهمة – سيتم اكتشافها ولذلك فإن مستوي الأهمية النسبية لإحدى العمليات يعكس أقصي قيمة للبيانات غير الصحيحة التي يكون المراجع مستعداً لقبولها في القوائم المالية ككل دون أن تؤثر على رأيه في هذه القوائم .

وتشير الأهمية النسبية إلى حجم الحذف أو الخطأ في المعلومات المحاسبية المنتظر (في ضؤ الظروف المحيطة) أن يجعل حكم شخص معقول يعتمد على هذه المعلومات يتغير أو يتأثر بالبيان المحذوف أو بمقدار الخطأ ولذلك فإن مفهوم الأهمية النسبية يتطلب من المراجع أن يأخذ في الاعتبار كل من ظروف المنشأة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات .

ويتضمن مفهوم الأهمية النسبية أحكاماً نوعية وأحكاماً كمية ، ولا يتوقف كلية على حجم المبلغ . وعند اكتشاف أي غش أو أخطاء مهمة فإن المراجع يأخذ في الاعتبار كلا العاملين في تقرير ما إذا كان البيان غير صحيح يجب تصحيحه أو الإفصاح عنه وعلى الرغم من ذلك ، فإن المراجع ، لأغراض التخطيط يقتصر فقط على الوجه الكمي للأهمية النسبية .

وعند تخطيط عملية المراجعة تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم المراجع بعمل تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة .

وتشمل مستويات الأهمية النسبية مستوى كلياً لكل قائمة من القوائم المالية . وعلى الرغم من ذلك ، فإن المراجع ، ولأغراض تخطيط إجراءآت المراجعة يستخدم بصفة عامة أقل مبلغ يمكن اعتباره مهماً لأي واحدة من القوائم المالية . ويرجع السبب في ذلك إلى أن أي خطأ في إحدى القوائم يترتب عليه في كثير من الأحيان خطأ مماثل في قائمة أخرى ترتبط بالقائمة الأولى . وهكذا فإذا قرر المراجع المستوي المبدئي للأهمية النسبية في قائمة المركز المالي بمبلغ 50.000 دينار ، ومبلغ 100.000دينار في قائمة الدخل فإنه يختار أقل المبلغين وهو 50.000 دينار ليمثل الأهمية النسبية لأغراض التخطيط وعلى الرغم من عدم وجود متطلب مهني لتحديد الأهمية النسبية كمياً ، إلا أن كثيراً من المراجعين يجدون أنه من المفيد تحديد مستوي الأهمية النسبية كمياً لأغراض المراجعة .

ونظراً لأن كثيراً من عمليات المراجعة تبدأ قبل نهاية السنة المالية للمنشأة محل المراجعة بعدة شهور ، فإنه يتعين في كثير من الأحيان تقدير أسس القوائم المالية (مجموع الأصول ومجموع الإيرادات) التي ستستخدم لحساب الأهمية النسبية لأغراض التخطيط وتستخدم عادة لهذا الغرض القوائم المالية الأولية بعد تحويلها إلى أساس سنوي أو القوائم المالية لسنة واحدة سابقة أو أكثر بعد تعديلها بما يلائم الأحوال الجارية مثل الأحوال العامة للاقتصاد القومي واتجاهات الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة .

وعند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجع بتقدير الأهمية النسبية عند المستويين التاليين :-

1. مستوى القوائم المالية

لأن رأي المراجع عن عدالة القوائم المالية يمتد إلى القوائم المالية ككل .

2. مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات :

لأن المراجع يحقق أرصدة الحسابات للتوصل إلى نتيجة عامة كلية عن عدالة القوائم المالية .

وتمثل الأهمية النسبية عند مستوي القوائم المالية أقل مجموع للبيانات غير الصحيحة (الناشئة عن الغش والأخطاء المهمة) في إحدى القوائم المالية ويكون ذلك من الأهمية بحيث يجعل القوائم المالية مضللة ولا تظهر بعدالة المركز المالي أو نتائج الأعمال أو التدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . وفي هذا الصدد قد ينشأ الغش والأخطاء المهمة من سؤ تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها،أو من أي انحراف عن الحقيقة أو نتيجة حذف معلومات ضرورية .

وتمثل الأهمية النسبية عند رصيد الحساب أقل مبلغ غير صحيح (بسبب الغش والأخطاء المهمة) يمكن أن يوجد في رصيد الحساب فالأخطاء في حدود هذا المبلغ تعد مسموحاً بها .

وعند اتخاذ قرارات عن الأهمية النسبية عند مستوي رصيد الحساب ، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار العلاقة بينه وبين الأهمية النسبية عند مستوي القوائم المالية ، لأن ذلك يترتب عليه قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة لاكتشاف الغش والأخطاء المهمة (بسبب الغش أو الأخطاء) التي قد تكون غير مهمة بصفة فردية ، إلا أنها لو أضيفت إلى الغش والأخطاء المهمة في أرصدة حسابات أخرى فإنها قد تكون مهمة بالنسبة إلى القوائم المالية ككل .

وعند قيام المراجع بعمل تقدير مبدئي كمي للأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية ، فيمكن عمل تقدير مبدئي للأهمية النسبية لكل حساب بتوزيعها عند مستوى القوائم المالية على الحسابات الفردية . ويمكن إجراء هذا التوزيع على كل من حسابات قائمة المركز المالي وحسابات قائمة الدخل . وعلى الرغم من ذلك ، فنظراً لأن معظم الأخطاء في حسابات قائمة الدخل تؤثر على قائمة المركز المالي ، ونظراً أيضاً لقلة حسابات قائمة المركز المالي ، يقوم كثير من المراجعين بإجراء هذا التوزيع فقط على حسابات قائمة المركز المالي . وعند إجراء هذا التوزيع يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره احتمالات الأخطاء في رصيد الحساب والتكلفة المنتظرة لتحقيق هذا الحساب . فعلي سبيل المثال ، فإن احتمالات وجود أخطاء في حساب

المخزون تفوق بكثير احتمالات وجود أخطاء في حسابات الأصول الثابتة ، كما أن تكاليف مراجعة المخزون تفوق عادة تكاليف مراجعة الأصول الثابتة .

كما يجب على المراجع أيضا عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر المراجعة ، ومخاطر المراجعة هي مخاطر أن يفشل المراجع دون أن يعلم في تعديل رأيه بطريقة ملائمة في قوائم مالية تحتوي على غش وأخطاء مهمة . فكلما ازدادت رغبة المراجع في أن يكون متأكداً من إبداء رأي صحيح ، قلت مخاطر المراجعة التي يرغب في تحملها فإذا كان المراجع يريد أن يكون متأكداً بنسبة 95% فإن مخاطر المراجعة تكون 5% وقد يختار المراجع تحديد مخاطر المراجعة عند مستوي منخفض عند مراجعة القوائم المالية بشركة عامة تتداول أسهمها على نطاق واسع ومن ثم يكثر عدد مستخدمي القوائم وتقرير المراجع ، على عكس ما في حالة شركة خاصة مقفلة يقل فيها عدد المستخدمين وبالمثل قد يحدد المراجع مخاطر المراجعة عند مستوي أكثر انخفاضاً في حالة العميل المعرض لفشل مالي عنه في حالة العميل الذي يتمتع بمركز مالي متين .

ويكّون المراجع رأياً في القوائم المالية ككل بناء على أدلة الإثبات التي يحصل عليها نتيجة تحقيق التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات الفردية أو أنواع العمليات . ويكون هدف المراجع هو تقييد مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب بحيث تكون مخاطر المراجعة في التعبير عن رأي في القوائم المالية ككل عند مستوى ملائم منخفض في نهاية عملية المراجعة .

وتتكون مخاطر المراجعة من المخاطر الملازمة ، والمخاطر الرقابية ، ومخاطر الاكتشاف .

- وتتعرض الدراسة النظرية للمعيار للموضوعات التالية :-
  - مخاطر المراجعة ومكوناتها .
  - أنواع أخرى لمخاطر المراجعة .
  - تغير مخاطر المراجعة المقبولة المتعلقة بخطر الأعمال .

- نموذج مخاطر المراجعة .
- مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة .
- تقويم نموذج مخاطر المراجعة .
- مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ المراجعة .
- تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على الحسابات الفردية .
- العلاقة بين المخاطر والأهمية النسبية وأدلة الإثبات .

1. مخاطر المراجعة ومكوناتها **.**

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره رقم (47) مخاطر المراجعة Audit Risk بأنها [1] .

" المخاطر الناتجة عن فشل المراجع- دون أن يدري – في تعديل رأيه بشكل ملائم ، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية " .

كما يعرف أحد الكتاب مخاطر المراجعة بأنها[2] .

" احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها " .

---

(1) American Institute of Certified Public Accountants. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, SAS No.47 (1983).

(2) Carl .S Warren "Audit Risk" Journal of Accountancy (August 1979) P.73.

وأيضاً يمكن تعريف مخاطر المراجعة بأنها [1]. " احتمال إبداء المراجع لرأي غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري "

ولاشك أن مخاطر المراجعة من العوامل المهمة التي يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءآت المراجعة أو عند تقويمه لأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقدير المخاطرة عند التخطيط للمراجعة في معياره رقم (47) بقوله[2].

" يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدني حد ممكن ، ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية ، وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كمية أو غير كمية " .

وتقضي معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة بان يقوم المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة ،غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فانه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى انه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من أنواع المعاملات،وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات ،وبطريقه تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.

فمخاطر المراجعة النهائية أو كما يسمى أحيانا بمخاطر المراجعة المقبولة .Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلي

---

(1) C. Abrumfield. Et. AL. "Business Risk and the Audit Process". Journal of Accountancy (April 1983) P.61. -

(2) American Institute of Certified Public Accountants . SAS No.47,OP.cit

رأى غير متحفظ .فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأى غير متحفظ .

وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند اقل مستوى مقبول للخطر فهذا يعنى أن المراجع يرغب في أن يكون اكثر تأكدا من القوائم المالية غير محرفه جوهريا .ويترتب على ذلك أن التأكد يحدث عندما يكون الخطر صفرا .في حين أنه عندما يكون الخطر 100% فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل ولاشك أن حالة التأكد الكامل Complete Assurance (الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم

المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية ، وهو ما يعنى أن المراجع لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء والتحريفات الجوهرية .

و من الجدير بالملاحظة أنه عادة ما يكرر المراجعون الإشارة إلي مصطلحات مثل تأكيدات المراجعة ، التأكيد الكلى ،مستويات التأكد ، بدلا من مخاطر المراجعة المقبولة . ولاشك أن تأكيدات المراجعة أو أي مصطلحات مرادفه تكون مكمله (متممه) لمخاطر المراجعة فعلى سبيل المثال مخاطر المراجعة مقبولة 2% هي نفسها تأكيدات المراجعة المقبولة 98% .

ونظراً لآن المراجع يقوم بتحديد الخطر على مستوى الرصيد الفردي أو النوع المعين من المعاملات ،فان المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين من المعاملات وما يتعلق به من إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية من ناحية أخري ، وهو الأمر الذي يعنى أن مخاطر المراجعة تتكون من ثلاث عناصر هي :

1- المخاطر المتعلقة بطبيعة العنصر المعين .وهو ما يطلق عليه المخاطر الملازمة Inherent Risk .
2- المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية وهو ما يطلق عليه المخاطر الرقابية Control Risk.
3- المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء وهو ما يطلق عليه مخاطر الاكتشاف Detection Risk

- وفيما يلي توضيح لهذه المخاطر الثلاثة :

1. المخاطر الملازمة Inherent Risk

وتعرف المخاطر الملازمة بأنها " قابلية رصيد الحساب المعين أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به " [1].

وتعرف المخاطر الملازمة أيضا بأنها "الخطأ الذي قد يحدث في بند محاسبي أو في نوع معين من المعاملات بشرط أن يكون جوهريا وألا يكون راجعا إلي ضعف نظام الرقابة الداخلية .وهو الأمر الذي يعنى أن المخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعنى "[2].

وعلى ذلك فالمخاطر الملازمة قياس لتقدير المراجع لإحتمالية أن الأخطاء ((التحريفات)) الزائدة عن المقدار المقبول توجد في دورة أو جزء من المعاملات قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار ،أو في قول آخر قابلية القوائم المالية للخطأ الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، حيث يتم تجاهل الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الملازمة . وتتوقف المخاطر الملازمة على العديد من العوامل يمكن تخليصها في العوامل التالية :

---

(1) I bid.
(2) Janet L. Colbert " Audit Risk – Tracing the Evolution". Accounting Horizons (September 1987) P.49.

2. أولاً : طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات :

فالمخاطر الملازمة تكون اكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من المعاملات اكثر تعرضا للخطأ المقصود أو غير المقصود ،فالمخاطر المتعلقة بعنصر النقدية،على سبيل المثال ،تكون اكبر بكثير من تلك المتعقلة بالأصول طويلة الأجل ، وعلى العكس تكون المخاطر اقل إذا كانت الحسابات تتضمن بيانات فعلية عما إذا كانت تعتمد على أساس تقديرات المعاملات مستقبلية ، فلا شك أن الخطر يكون اقل بالنسبة لمصروف الأجور عنه بالنسبة لمصروفات الديون المشكوك فيها .

- ثانيا:العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية :

فـإذا كانـت المنشـأة محـل المراجعـة تعمـل فـي صـناعه تتميـز بـالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هـذه الصـناعات اكثـر عرضـه للمغـالاة فـي تقييمـه، ويحـدث الشـيء نفسـه غالبـا للحسابات التي تكون عرضه للتغير في طلب المستهلك .

- ثالثا:عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة :

مثـل عـدم كفايـة راس المـال العامـل المتـاح للاسـتثمار فـي العمليـات . وقـد أوضـحت إحـدى الدراسـات أن المخـاطر الملازمـة يـتم تقـديرها بصـفة مسـتقلة عـن المخـاطر الرقابيـة . وأن هنـاك كثيـر مـن العوامـل التـي تـؤثر بصـفة عامـه علـى المخاطر الملازمة مثل [1].

- موسمية النشاط .
- حجم المنشأة محل المراجعة .
- درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها .
- طبيعة عمليات المنشأة وطبيعة الأخطاء المحتملة .
- الصناعة التي ينتمي إليها العميل .

---

(1) Janet L : Colbert "Understanding the Relationship Between Auditing Journal Business Risk and Inherent Risk" , Manugerial . (Vol. 6 No.3.1991) P.5

- المركزالمالى للعميل والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها .
- معدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة .
- تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين .
- استخدام التقديرات في الأرقام المحاسبية.
- التغيرات في الاجراءآت والأنظمة .
- مدى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية .

وتعد المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ أنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة ، حيث تتأثر كفاءة

عملية المراجعة إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب،ويتطلب ذلك مجهودا أكبر من المراجع والعكس صحيح.كما تفقد عملية المراجعة فاعليتها إلي حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر الملازم في مستواها الملائم [1].

2. المخاطر الرقابية :Control Risk

تعرف المخاطر الرقابية بأنها "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات ،قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخري أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية" [2].

بمعنى أن المخاطر الرقابية قياس لتقديرات المراجع الاحتمالية أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدار المقبول في دورة أو جزء من المعاملات لن تمنع أو تكتشف بواسطة الرقابة الداخلية للعميل. ويعتبر هذا الخطر دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية ، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية اكثر فاعلية كان

---

(1) Janet L . Colbert , " Inherent Risk : An Investigation of Auditor's Society (Vol.13,Judgment" , Accounting Organization and No.2, 1988),P.III.

(2) Institute of Certifed Public Accountants , SAS No,47,American OP.Cit

هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل أو كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل ،ونظرا للحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر. ويتوقف تقدير المراجع لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات الالتزام واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشاة محل المراجعة . وفي حالة عدم ثبوت وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المراجع أن يفترض أن المخاطر الرقابية مرتفعة .

وتشترك المخاطر الرقابية مع المخاطر الملازمة في أن كليهما لا يتوقف على المراجع وإنما يعتمد على المنشاة محل المراجعة .

ويقوم المراجع عادة بتقدير المخاطر الرقابية في ضوء دراسة وتقويم إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالحساب أو النوع المعين من المعاملات . ويقرر المراجع بعد ذلك إمكانية الاعتماد على هذه الإجراءآت مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية المراجعة .

وقد أدي التطور المستمر في تصميم وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية إلى إمكانية قيام المراجع بتقدير المخاطر المتعلقة بها وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في تحديد إجراءات المراجعة المطلوبة والحد منها حيث أدي التحول في الآونة الأخيرة إلى استخدام النماذج الإحصائية والرياضية لحل مشاكل تقويم وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية بالاعتماد على المدخل الاحتمالي في التقويم ، باعتبار أن المدخل الاحتمالي بأساليبه هو الأقرب إلى طبيعة الرقابة الداخلية . وبصفة عامة فإن استخدام مثل هذه النماذج الإحصائية والرياضية تمكن المراجع من التقدير الأقرب للواقع لمخاطر الرقابة الداخلية .ويتطلب تقويم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءآت والطرق الموضوعية والتأكد من أن تلك الطرق والإجراءآت تستخدم كما هو مخطط لها . وهو الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام ويعتبر تقدير المراجع في هذه الحالة دالة لكل من قوة تقويم نظام الرقابة الداخلية وقوة اختبار مدى الالتزام ونتيجة الاختبار .

ومن هنا فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب ، وإنما يتوقف أيضاً على قوة اختبارات مدى الالتزام ، وعلى نتيجة تلك الاختبارات . فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية يقل ، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية سوف يرتفع .

وعموماً فإن تحديد المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع ، ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر المراجعة بأنه " غياب

أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة ، والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في القوائم المالية ، وتتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثره على القوائم . ويترتب على ذلك ضرورة قيام المراجع بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام لا تكتشف في الوقت المناسب وتؤثر جوهرياً على عناصر القوائم المالية [1] .

3. مخاطر الاكتشاف : Detection Risk

وتتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء ، حيث يتم تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها " المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات[2] .

---

(1) Alan G. Mayper et , "Auditor's Moteriality Judgements of Auditing : A Journal Internal Accounting Control Weak nesses" of Practice Theory (VOL . 9,No.1.

(2) American Institute Of Certified Pubic Accountants SAS No. 47, OP.Cit

وتعد مخاطر الاكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع ، وينتج هذا الخطر جزئيا من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما لا يقوم المراجع بالفحص الشامل للعمليات ، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المراجع بالفحص الشامل ، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءآت بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة . مع ملاحظة أن ظروف عدم التأكد الأخرى يمكن تخفيضها إلى مستوى يمكن التغاضي عنه من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما [1] :

أولاً : المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ويسمي " مخاطر المراجعة التحليلية "

ثانياً : المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى " مخاطر المراجعة التفصيلية " .

وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية في كونها تتوقف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع ومن ثم يمكن التأثير عليها من خلالها كما يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية فكلما انخفضت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المراجع بوجودها زادت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع ، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع .

(1) American Institute of Certified Public Accountants Audit Sampling No . 39 1981

* أنواع أخرى لمخاطر المراجعة :

وفي تقسيم آخر لأنواع مخاطر المراجعة يقسم Warren الخطر النهائي لعملية المراجعة إلى نوعين من الأخطار هما[1] .

الأول **:** احتمال حدوث خطأ جوهري في القوائم المالية ، ويخرج هذا الخطر عن الحكم المباشر للمراجع ، مما يعني إمكانية الحصول على تأكد كامل من خلو القوائم المالية من الأخطاء ، وهناك ثلاثة محددات رئيسية لهذا النوع هي :

1. نزاهة إدارة المنشأة .
2. قوة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .
3. الحالة الاقتصادية للمنشأة محل المراجعة.

الثاني : احتمال الفشل في اكتشاف خطأ جوهري ويدخل هذا النوع في نطاق التحكم المباشر للمراجع ، وهناك محددان رئيسيان لهذا النوع من الخطر هما :

1- خطر المعاينة Sampling Risk

2- خطر غير المعاينة Nonsampling Risk

ويتمثل خطر المعاينة في احتمال فشل المراجع في إكتشاف خطأ جوهرى لأن المراجعة لاتتم إلا لجزء من المجتمع محل المراجعة وبذلك يظل احتمال الفشل فى اكتشاف بعض الأخطاء قائما ما دام المجتمع لايتم فحصه بنسة 100% أما خطر غير المعاينه فيتمثل فى فشل المراجع فى اكتشاف خطأ جوهري بسبب المشاكل الناتجه عن تفسير أو تجميع نتائج الاختبار .

وترى Colbert أن النوع الأول من الخطر النهائى للمراجعة عند Warren يعتبر الى حد ما معبرا عن المخاطر الملازمة والمخاط الرقابية فيما يعبر النوع الثانى عن مخاطر الاكتشاف [2].

---

(1) Warren . op,cit., pp.68-72 . Car L . SWa

(2) Jenet L , Colbert , " Audit Risk – Tracing the Evoluation" OP.cit , P53

وقد صنف كاتبان آخران مكونات الخطر النهائى للمراجعة الى نوعين هما[1].

1- خطر الفا Alpha Riskويمثل المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهى لاتتضمن خطا جوهريا .

2- خطر بيتاBeta Risk ويمثل المخاطر المرتبة على قبول القوائم المالية وهى تتضمن خطا جوهريا .

ويعتبر الخطا الأول بمثابة خطأ كفاءة حيث ينتج عنه الرفض غير الصحيح ، وما يترتب على ذلك من قيام المراجع باختبارات إضافية أخرى ، والتوسع فى الفحص ،حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المراجع إلي النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة المراجعة.ويطلق على الخطا من

النوع الثاني خطأ الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح التأثير على فعالية علمية المراجعة .

ولاشك أن الخطأ من النوع الثاني يعد اكثر خطورة فى المراجعة من خطا النوع الأول ،حيث يرتبط النوع الثاني بفعالية المراجعة والهدف منها.

تغيير خطر المراجعة المقبول المتعلق بخطر الأعمال **Business Risk :**

يعرف خطر الأعمال باحتمال تحمل المراجع او مكتب المراجعة خسائر نتيجة لقيامه بعملية مراجعة معينه [2].

حتى ولو كان تقرير المراجعة الموجه للعميل صحيحا .ومثال ذلك حالة إعلان العميل إفلاسه بعد انتهاء عملية المراجعة ومن ثم فإن احتمال القضايا المرفوعة ضد منشاة المراجعة يكون مرتفعا حتى ولو كانت نوعية المراجعة جيدة وقد تكون خسارة الأعمال متمثلة فى تحمل المراجع تكاليف التقاضي أو الإضرار

---

(1) Robert K. Elliott and John R. Rogers , "Relationship Statistical Sampling to Audit Objectives , "Journal of Accountancy (July 1972) pp.49 –54 .

(2) Lolbert, " Understanding the Relationship Between Janet Business Risk and Inherent Risk opcit. Pp, 4-7 .

بسمعته المهنيه او قيام الجهات او الهيئات التنظيمية (مثل مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى او هيئة الاشراف على البورصات) باتخاذ اجراءات عقابية حياله . وعندما يأخذ المراجعون مخاطرة الأعمال فى الإعتبار عند تخطيط حجم ادلة الاثبات فان ذلك يتم عن طريق رقابة مخاطر المراجعة المقبولة ، ولعل من قبيل القضايا الاولية إن خطر المراجعة المقبول المنخفض دائما يكون مرغوبا ولكن فى بعض الظروف يكون الخطر الاقل مطلوبا نظرا لعوامل مخاطرة الاعمال .وهناك العديد من العوامل المؤثرة على خطر الاعمال وبالتالى على مخاطر المراجعة المقبولة ،غير انه يمكن التركيز هنا على عاملين اساسيين هما :

1- درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية .

2- احتمال مواجهة العميل مصاعب مالية بعد اصدار تقرير المراجع .

- ويمكن التعرض لهذين العاملين باختصار على النحو التالى :

1- درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية :

عندما يعطى المستخدمون الخارجيون اعتمادا أساسيا على القوائم المالية فإنه من الملائم أن تقل مخاطر المراجعة ، حيث أن الاهتمام في الاعتماد على القوائم المالية يعنى حدوث ضرر اجتماعي كبير فيما لو أن الخطأ المهم ظل غير مكتشف في القوائم المالية .ولا شك أن تكلفة ادله الإثبات الإضافية يكون من السهل تبريرها عندما تكون الخسارة جوهرية للمستخدمين الخارجين وهناك العديد من العوامل التي تعد مؤشرات جيدة لدرجة اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية مثل :

- ❖ حجم منشأة العميل .
- ❖ طبيعة ملكية الشركة .
- ❖ طبيعة ومقدار اللالتزامات .

2- احتمال مواجهة العميل مصاعب مالية بعد إصدار تقرير المراجع :

لو اضطر العميل للإفلاس أو عانى من خسارة مهمة بعد الانتهاء من عملية المراجعة فلاشك أن المراجع يكون في مركز افضل في أن يدافع عن جودة عملية المراجعة مما لو لم يكن العميل في مثل هذا الموقف . ومن البديهي وجود اتجاه أو ميل طبيعي لهؤلاء الذين يتعرضون للضرر نتيجة الإفلاس إلي أن يرفعوا قضايا ضد المراجع .وقد يكون ذلك الاتجاه ناتج عن اعتقاداتهم أن المراجع فشل في القيام بمراجعة كافية من ناحية أو نتيجة رغبة للمستخدمين في استرداد جزء من خسارتهم بغض النظر عن كيفية عمل المراجع من ناحية أخرى . ولذلك فان على المراجع تخفيض المستوى المقبول لمخاطر المراجعة في مثل هذه الحالات التي يعتقد إن فيها فرصة كبيرة للفشل المالي أو الخسارة ومن ثم زيادة مخاطرة الأعمال . ولو أن

تحديدات تالية حدثت فان المراجع عندئذ سيكون في افضل موقف للدفاع عن نتائج المراجعة .ولاشك انه ينتج عن ذلك زيادة أدلة الإثبات الإضافية والتكاليف المصاحبة لذلك ،غير أن ذلك يمكن تبريره نظرا للمخاطر الإضافية للمقاضاة في مواجهة المراجع ورغم صعوبة قيام المراجع بالتنبؤ بالفشل المالي قبل حدوثه ،غير إن هناك بعض المؤشرات الجيدة التي تساعد المراجع في استكشاف احتمالاته مثل :

- مركز السيولة .
- الأرباح (الخسائر) في السنوات السابقة
- طرق النمو التمويلي .
- طبيعة عمليات العميل .
- جدارة أو كفاءة الإدارة .

ويجب أن يفحص المراجع القوائم المالية للعميل ويقدر أهمية كل من درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية واحتمال الفشل المالي للعميل اللاحق لعملية المراجعة . واعتمادا على هذا الفحص يكون المراجع قادرا على وضع مستوى تجريبي من المخاطرة وكلما تقدمت عملية المراجعة يحصل المراجع على معلومات إضافية عن العميل في ضوئها يتم تعديل المستوى المقبول لمخاطر المراجعة.

المبحث الثاني

مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، خاصة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير ويرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بتأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، وهو الأمر الذي ترتب عليه ضرورة قيام المراجع بدراسة مفهوم الأهمية النسبية سواء على المستوي الفردي أو علي المستوي الإجمالي للحسابات في القوائم المالية . وقد أكد معيار المراجعة الأمريكي رقم (47) ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (82) على دراسة مخاطر لمراجعة والأهمية النسبية معاً في مجال تخطيط المراجعة وفي تقويم نتائج عملية المراجعة حيث ينص على قيام المراجع بدراسة الأهمية النسبية عند [1].

1- تخطيط عملية المراجعة .

2- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة – تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- تعريف الأهمية النسبية :

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الأهمية النسبية بأنها عبارة عن " قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات ، نتيجة لهذا السهو أو التحريف " [2]. وهو يعني أن المعلومة تعد ذات أهمية لو كان الإفصاح عنها في التقرير أو عدمه يؤثر

---

(1) AICPA, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit" SAS No.47,SASNo.82 (AUSec. 312).

(2) D.E Kieso, and J.Wygandt , Intermediate Accounting (New york John Wiley & Sons,Inc,1995) P.48

أو يغير في احكام وتقديرات متخذي القرارات ، وفي هذا الصدد يتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على الحكم النسبي لها بالمقارنة مع البنود الأخرى للمعلومات [1].

ويتطلب مفهوم الأهمية النسبية من المراجع ان يقوم بدراسة كل الظروف المحيطة بالمنشأة واحتياجات مستخدمي المعلومات الذين سوف يعتمدون على القوائم المالية التي تم مراجعتها نظراً لأن المقدار الذي يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدى المنشآت قد لا يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية لمنشأة اخري ذات حجم او طبيعة مختلفة ، هذا بالإضافة إلى ان ما يعتبر جوهرياً للقوائم المالية لإحدي المنشآت قد يتغير لنفس المنشأة من فترة لأخرى .

ولا شك أن التعريف السابق للأهمية النسبية يتصف بكونه غير عملي حيث أنه ليس محدداً على وجه الدقة ، وليس ادل على ذلك من أن المعيار المتخذ للتفرقة بين ما يعتبر معلومات مهمة وأخرى غير مهمة هو تأثير المعلومات على حكم

مستخدمي تلك المعلومات ، فإذا ما أخذنا في الاعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يتفاوتون بين أولئك البعيدين عن تغيير رأيهم ، وذوي الحساسية الشديدة في تغيير آرائهم ، والذي قد يكون في رأيهم أن مبلغاً صغيراً – بموجب هذا التعريف – هو مبلغ مؤثر وجوهري ، لاتضح مدي صعوبة تطبيق هذا المفهوم من الناحيـــــة العملية .

- الأحكام المبدئية المرتبطة بالأهمية النسبية :

يتخذ المراجع أحكاماً مبدئية بشأن مستويات اهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة ، والتي عادة ما يشار إليها بالأهمية النسبية المخططة ، مع ملاحظة أن الأهمية النسبية المخططة قد تختلف كلية عن مستويات الأهمية النسبية المستخدمة في نهاية عملية المراجعة عند تقييم نتائج المراجعة ، وهو الأمر الذي

---

(1) د. محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الأول (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ،1415هـ ص83 .

يمكن إرجاعه إلى تغير الظروف المحيطة من ناحية أو الحصول على معلومات إضافية أثناء اداء عملية المراجعة من ناحية أخرى .

ويجب على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما : -

1- مستوي القوائم المالية :

حيث أن رأي المراجع عن عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة .

2- مستوى رصيد الحساب :

حيث يتحقق المراجع من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية . ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أيضا أنواع المعاملات مثل المبيعات ، المشتريات...الخ .

الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية :

تعد القوائم المالية بها تحريف جوهري عندما تتضمن أخطاء ومخالفات ذات آثار مهمة سواء فردياً أو على المستوى الإجمالي على عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية . وفي هذا الصدد يمكن أن تنتج التحريفات من سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التفسير غير السليم لها أو إسقاط وحذف معلومات ضرورية .

وتختلف طبيعة وتوقيت ومدى التخطيط وكذلك الاعتبارات المتعلقة بمخاطر المراجعة والأهمية النسبية باختلاف حجم المنشأة محل المراجعة وتعقيداتها والمشاكل ذات التأثير العام مثل مشاكل السيولة والاستمرارية ، وخبرة المراجع مع تلك المنشأة ومعرفته بأنشطتها بالإضافة إلى بعض العوامل الأخرى المتعلقة بالمنشأة المرتبطة بأرصدة الحسابات أو أنواع المعاملات . وعند تخطيط عملية المراجعة يجب أن يحدد المراجع ما يسمي ببداية الأهمية النسبية وذلك باختيار قيمة نقدية معينة ، فإذا كان إجمالي الأخطاء والمخالفات أعلي من هذه القيمة فإن القوائم المالية تكون محرفة تحريفاً جوهرياً وفي هذا الخصوص يجب أن يتعرف المراجع بإمكانية وجود أكثر من مستوى واحد للأهمية النسبية بالارتباط بالقوائم المالية فبالنسبة لقائمة الدخل يجب أن ترتبط الأهمية النسبية بإجمالي الإيرادات ، صافي الدخل من النشاط الجاري أوصافي الدخل السنوي أما بالنسبة لقائمة المركز المالي فيمكن أن تعتمد الأهمية النسبية على إجمالي الأصول أو الأصول المتداولة أو رأس المال العامل أو إجمالي حقوق ملكية حملة الأسهم .

وحال اتخاذ الحكم المبدئي المرتبط بالأهمية النسبية يحدد المراجع مبدئياً المستوى الإجمالي للأهمية النسبية لكل قائمة فعلي سبيل المثال قد يتم تقدير أن الأخطاء التي ستكون جوهرية بالنسبة لقائمة الدخل بمبلغ 60000 دينار ، وبالنسبة لقائمة المركز المالي 80000 دينار ومن غير الملائم في مثل هذه الحالة بالنسبة للمراجع أن يستخدم الأهمية النسبية بقائمة المركز المالي في تخطيط عملية المراجعة ، حيث يجب أن يستخدم المراجع أصغر مستوى إجمالي للتحريفات التي تعد جوهرية

لأي من القوائم المالية وذلك باعتبار أن القوائم المالية مترابطة ومتبادلة التأثير فضلاً عن أن الكثير من إجراءآت المراجعة تتعلق بأكثر من قائمة مالية واحدة .

وعموماً فإن المراجع يخطط عملية المراجعة أساساً لاكتشاف الأخطاء التي يعتقد أنها تكون كبيرة بدرجة كافية سواء على مستوي فردى أو تجمعي كمقدار جوهري على القوائم المالية . غير أنه على الرغم من أن المراجع يجب أن يكون حذراً للأخطاء التي تكون جوهرية المقدار ، فإنه عادة لن يكون من الناحية العملية تصميم إجراءآت مراجعة لاكتشافها ، حيث يعمل المراجع بصورة نموذجية داخل حدود اقتصادية . فلكي يكون رايه مفيداً اقتصادياً فانه يجب ان يصاغ داخل فترة معقولة من الوقت وبتكلفة معقولة .

ففي بعض الحالات ياخذ المراجع في الاعتبار الاهمية النسبية لاغراض التخطيط قبل اعداد القوائم المالية محل الفحص، في حين يتم التخطيط في حالات اخري بعد اعداد القوائم المالية محل الفحص . غير انه يجب ان يكون على دراية بانها قد تتطلب تعديلاً جوهرياً وفي كلتا الحالتين فان التقدير المبدئ للمراجع للاهمية النسبية يجب ان يعتمد على القوائم المالية الدورية او المرحلية او القوائم المالية لسنة او اكثر من الفترات السابقة ، مع الاخذ في الاعتبار تاثير التغييرات الجوهرية في ظروف المنشأة او في الصناعة التي تنتمي اليها المنشأة او التغييرات الملائمة في الاقتصاد ككل .

ومن المفترض نظرياً أن تقدير المراجع للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط يعتمد على نفس المعلومات المتاحة له في مرحلة التقييم ، لذا فان الاهمية النسبية لاغراض التخطيط سوف تكون هي نفسها لاغراض التقييم . غير انه عادة يكون من غير الممكن للمراجع عند تخطيط المراجعه ان يتوقع كل الظروف التي قد تؤثر في النهاية على تقديره للاهمية النسبية في تقييم نتائج المراجعه عند اكتمال عملية المراجعه . وهكذا فان تقديره المبدئى للاهمية النسبية في مرحلة التخطيط يختلف عادة عن تقديره المبدئى للاهمية النسبية المستخدم في تقييم نتائج المراجع . ولو ان

مستويات الاهمية النسبية انخفضت بصورة جوهرية في تقييم نتائج المراجعة ، فانه يجب على المراجع ان يعيد تقييم مدى كفاية اجراءات المراجعة التي قام بها .

وفي تخطيط اجراءات المراجعة فان المراجع يجب ايضاً ان ياخذ في الاعتبار طبيعة وسبب (إذا كان معروفاً) ومقدار الاخطاء التي يكون على دراية بها من فحص القوائم المالية للفترات السابقة .

ويستخدم المرلجع الاهمية النسبية في تخطيط عملية المراجعه نظراً لوجود علاقة عكسية بين القيم التي يعتبرها المراجع مهمة في القوائم المالية ومقدار اعمال الفحص اللازمة لابداء الرأي بخصوص عدالة القوائم المالية فعلى سبيل المثال ، اذا كان المراجع يعتبر ان مبلغ 60.000 دينار هو مبلغ مهم بالنسبة لقائمة الدخل ، فان مقداراً معيناً من الوقت والجهد يجب ان يبذل لتجميع الادلة على مستوي ارصدة الحسابات او انواع المعاملات فاذا تم تخفيض بداية الاهمية النسبية الى 40.000 دينار فإن وقتاً وجهداً اضافيين يجب أن يبذلا في تجميع الادلة اللازمة ولعل السبب في ذلك هو ان اكتشاف خطأ صغير ذي قيمة نقدية منخفضه يكون اكثر صعوبة من اكتشاف خطأ ذي قيمة نقدية مرتفعه.

وتتضمن احكام الاهمية النسبية اعتبارات كمية ونوعية يمكن عرضها على النحو التالي : -

أ. الاعتبارات الكمية :-

- هنالك العديد من الارشادات التي تحكم الممارسة العملية مثل :

1. 5% الي 10% من صافي الدخل .
2. 0.5% الي 1% من اجمالى الاصول .
3. 1% من حقوق الملكية .
4. 0.5% الى 1% من اجمالى الايرادات .
5. نسبة مئوية تعتمد علي إجمالى الأصول أو الإيرادات أيهما أكبر.

ب. اعتبارات نوعية :-

- التحريف الجوهري الذي لايعتبر جوهرياً بشكل كمي قد يكون جوهرياً بشكل نوعي. ومن الامثلة على ذلك ما يلي :
- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية .
- احتمال حدوث مخالفات او تصرف غير نظامي من العميل .
- وجود عدم انتظام في اتجاه الارباح من سنة لاخري .
- موقف الادارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية .
- وجود شروط معينة في عقد قرض حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين .

- الاهمية النسبية عند مستوي رصيد البند :-

تمثل الاهمية النسبية للحسابات الفردية الحد الأقصى للتحريف الذي يمكن ان يوجد في رصيد بند معين قبل ان يتم اعتباره محرفاً بشكل جوهري . ويطلق على الأهمية النسبية عند هذا المستوي التحريف المقبول او المسموح به Tolerable Misstatement حيث يعتبر الخطأ المقبول مقياساً للدقة المستخدمة في تقييم مخاطر المراجعة ويعرف بانه " اقصي خطأ في التاكيد يمكن للمراجع ان يقبله مع استخلاص ان نتيجة الاختبار قد حققت هدف المراجعه[1]

ويجب عدم الخلط بين مفهوم الاهمية النسبية عند مستوي رصيد البند وبين اصطلاح رصيد بند (مهم) فهذا الاصطلاح الاخير يشير الى حجم رصيد البند، المسجل بالدفاتر في حين ان مفهوم الاهمية النسبية يتعلق بمقدار البيان غير الصحيح الذي قد يؤثر على قرار مستخدم القوائم المالية ويمثل الرصيد المسجل لاحد البنود بصفة عامة الحد الاقصي لمبلغ المغالاة في رصيد البند ، ونتيجة لذلك فالحسابات التي لها ارصدة اقل من مستوي الاهمية النسبية قد تعد غير مهمة فيما يتعلق بخطر المغالاة في قيمتها .

(1) International Accounting Standards I.A.S 19 "Audit sample" (London , England :IASC,1985).

وفيما يتعلق باتخاذ الاحكام الخاصة بالاهمية النسبية عند مستوي رصيد البند ، يجب ان يقوم المراجع بدراسة العلاقة بينها وبين مستوى الاهمية النسبية للقوائم المالية ، حيث يساعد ذلك المراجع في تخطيط عملية المراجعة لاكتشاف التحريفات التي قد تكون غير جوهرية على المستوى الفردي ، ولكن عند تجميعها مع التحريفات في ارصدة البنود الاخري يمكن ان تكون جوهرية على مستوي القوائم المالية ككل .

- تخصيص الاهمية النسبية الاجمالية للقوائم المالية على البنود الفردية :-

بعد التحديد الكمي للاحكام المبدئية للاهمية النسبية الاجمالية للقوائم المالية فانه يمكن الحصول على تقدير مبدئ للاهمية النسبية لكل بند وذلك عن طريق توزيع الاهمية النسبية الاجمالية للقوائم المالية علي البنود الفردية .

ولاشك انه يمكن اجراء هذا التخصيص لكل من حسابات قائمة المركز المالي وقائمة الدخل غير انه نظراً لان اغلب تحريفات قائمة الدخل تؤثر ايضاً على قائمة المركز المالي ، فضلاً عما تتميز به قائمة المركز المالي من قلة عدد الحسابات فان كثيراً من المراجعين يقومون بعملية التخصيص على اساس حسابات قائمة المركز المالي .

واحدي طرق التخصيص لكل حساب نسبة مئوية من الاهمية النسبية الاجمالية للقوائم المالية على اساس نسبة رصيد هذا الحساب الى اجمالي ارصدة الحسابات غير انه رغم بساطة مثل هذه الطريقة الا ان المراجع عادة ما يبحث عن طرق بديلة ولعل مرجع ذلك هو أن المراجع حال قيامه بعملية التخصيص ياخذ العاملين التاليين في الاعتبار :-

1- احتمال وجود تحريفات في الحسابات : حيث ان هناك حسابات يمكن ان تتعرض للأخطاء بدرجة اكبر او اقل من الحسابات الاخري .

2- التكلفة المحتملة للتحقق من الرصيد : اذ عادة ما تتطلب إجراءات مراجعة حساب معين جهداً اكبر وتكلفة اكثر مقارنة بحساب آخر. وبافتراض ان أرصدة الأصول الخاصة بأحد المنشآت على النحو التالي :-

- النقدية	300.000
- حسابات المدينين	900.000
- المخزون السلعي	1800.000
- الأصول الثابته	3000.000
- إجمالى الاصول	6.000.000

وبافتراض ان التقدير المبدئى للأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية يبلغ 1% من إجمالي الأصول و من خبرة المراجع السابقة يتوقع ان حسابات المدينين والمخزون السلعي اكثر عرضه للاخطاء مقارنه بالنقدية والاصول الثابته .

من خبرة المراجع يتوقع أن إجراءات مراجعة الحسابات الأقل تعرضاً للأخطاء تتطلب وقتاً وجهداً وتكلفة أقل من الحسابات الأكثر تعرضاً للأخطاء .

فيمكن حال تخصيص الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية وقدرها 60.000 دينار (6.000.000 × 1%) أن يقوم المراجع بدراسة خطط التخصيص البديلة التالية :

	الخطة (أ)	الخطة (ب)
	دينار	دينار
النقدية	3000	1200
حسابات المدينين	9000	10800
المخزون السلعي	18000	30000
الأصول الثابته	30000	18000
الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية	60.000	60.000

وكما يلاحظ فانه في الخطة (أ) ثم توزيع الأهمية النسبية بشكل متناسب على كل حساب بغض النظر عن الأخطاء المتوقعه في الحسابات الفردية او تكاليف المراجعة المتوقعه لها ، بينما في الخطة (ب) أخذت عملية التخصيص في الاعتبار إعطاء وزن اكبر من الأهمية النسبية لكل من حسابات المدينين والمخزون السلعي باعتبار أنها اكثر تعرضاً للأخطاء ومن ثم تتطلب وقتاً وجهداً وتكلفة اكبر.

أي يجب ملاحظة ان تخصيص الأهمية النسبية على الحسابات الفردية يعتمد على مدى تعرض الحسابات للأخطاء وعلى التكلفة المحتملة لمراجعة هذا الحساب وعلى الرغم من القول بوجود درجات معينة من الدقة في تخصيص الأهمية النسبية الاجمالية للقوائم المالية على الحسابات الا انه في التحليل النهائي يعتمد الامر الى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع .

العلاقة بين الخطر والاهمية النسبية وأدلة إثبات المراجعة :-

تعد الأهمية النسبية احد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلقه بمدي كفاية ادلة الإثبات بحسبان وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية لرصيد الحساب وادلة الاثبات ، ومن ثم فانه كلما انخفض مستوى الأهمية النسبية زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة، وهو الامر الذي يعني الحصول على درجة من التأكد المعقول بان رصيد الحساب لم يحرف بأكثر من 50.000 دينار ، مقارنة بالحصول على تأكيد معقول بان رصيد الحساب لم يحرف بأكثر من 100.000 دينار.

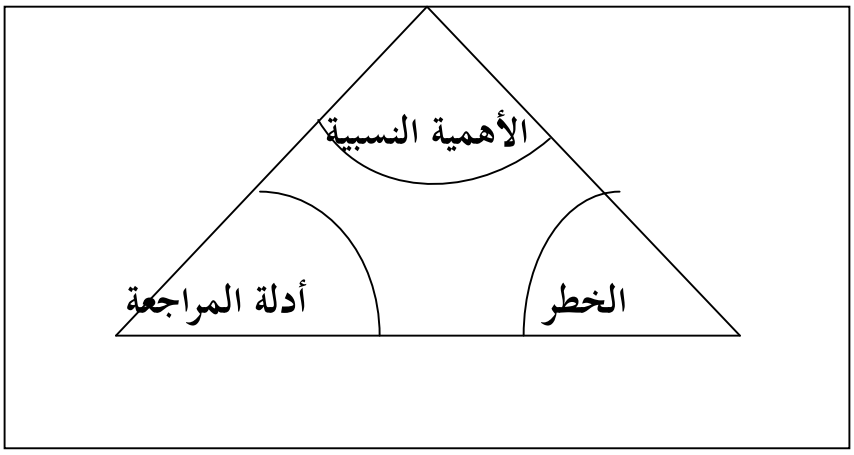
ومن الجدير بالذكر في هذا الصدد القول بأنه يجب ضرورة التفرقة بين مفهوم الأهمية النسبية عند مستوى رصيد الحساب، ورصيد الحساب الجوهري ، وفي هذا الخصوص يمكن القول بوجود علاقة طردية بين رصيد الحساب الفردي ومقدار أدلة الإثبات المطلوبة ، فكلما زاد رصيد الحساب أو كان جوهرياً زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وهو الأمر الذي يعني انه عندما يمثل أحد حسابات الأصول 20% من إجمالي الأصول فان الأمر يتطلب الحصول على مزيد من أدلة الإثبات لهذا الحساب مقارنة بحالة ما اذا كان رصيده يمثل 10% من إجمالي الأصول .

ومفهوم الأهمية النسبية والخطر في المراجعة بينهما علاقة وثيقة متلازمة فالخطر قياس لعدم التأكد بينما الأهمية النسبية هي قياس للأهمية او الحجم ، وهما معاً يقيسان عدم التأكد لمقادير وأهمية معطاة .

فعلي سبيل المثال لو ان القائمة التي يخطط المراجع لتجميع أدلة إثبات خاصة بها عند مستوى خطر مراجعة مقبول 5% للفشل في الأخطاء او التحريفات غير المكتشفة زيادة عن الخطاء او التحريف المقبول 60.000 دينار

(أهمية نسبية) لو ان مثل هذا التحريف وجد تكون قائمة ذات معني ودلالة أما في حالة استبعاد مستوى الخطر او حجم الأهمية النسبية من المثال السابق ، فيصبح غير ذي معني . فمستوي خطر مقبول 5% بدون أهمية نسبية معينة يشير إلى ان 100 دينار او مليون دينار قد يكون خطاء أو تحريف مقبولاً وبالمثل فان 60.000 دينار أهمية نسبية بدون مستوي خطر محدد قد يشير إلى ان 1% او 80% خطر قد يكون مستوى مقبولاً والخلاصة يمكن القول بوجود علاقة وثيقة بين الخطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة وذلك كما يظهر في الشكل التالي :

شكل رقم (4)



المصدر : .International Accounting Standards I.A.S 19 "Audit sample" (London , England :IASC,1985)[1]

واعتماداً على هذا الشكل وعلى الرغم من ان احد او كلا المتغيرين الاخرين يجب ان يتغير ايضاً ، فعلى سبيل المثال لو ان ادلة المراجعة بقيت ثابته وانخفضت

الأهمية النسبية فان خطر وجود خطاء جوهري غير مكتشف يجب أن يزيد وبالمثل لو أن الأهمية النسبية بقيت ثابتة وانخفض الخطر فان أدلة المراجعة المطلوبة سوف تزيد .

- إستخدام الأهمية النسبية في تقييم أدلة المراجعة :-

قد يتم تعديل عملية تخصيص التقدير المبدئي للأهمية النسبية أثناء، أداء العمل الميداني فبالرجوع إلى المثال السابق قد يجد المراجع ان الأخطاء التي اكتشفت أثناء الفحص إجماليا 70.000 دينار وهي عبارة عن الاتي .

- أخطاء في المخزون لم يتم تصحيحها 38000 دينار
- أخطاء في الحسابات الأخرى لم يتم تصحيحها 32000 دينار

70.000 دينار

ومن المحتمل ان يصل المراجع إلى نتيجة أن القوائم المالية ككل بها تحريف جوهري . غير انه من المنطقي في مثل هذه الحالة أن يقوم المراجع بتوسيع نطاق عمليات الفحص الخاصة بالمخزون نظراً للاحتمال الأكبر في وجود تحريفات في هذا الحساب، وهنا تصبح أمام المراجع احتمالات أخري خلافاً للوصول إلى أن القوائم المالية ككل بها تحريف جوهري، ومن هذه الاحتمالات :

1 - يقوم المراجع بداية بتعديل الأهمية النسبية بزيادة التقدير المبدئي المستخدم في التخطيط ليكون 75.000دينار بدلاً من 60.000 دينار وهو ما يعني تعديل التقدير المبدئي للأهمية النسبية ليكون 0.125 بدلاً من 1% وقد يبررالمراجع ذلك بوجود العديد من الأسباب التي تعد مستجدات استحدثت بعد تخطيط إجراءات المراجعة . ولاشك ان مثل هذا التعديل يتطلب مهارة فائقة وحنكه من المراجع .

2 - قد يستنتج المراجع إن القوائم غير معروضة بشكل عادل مادام إجمالي الأخطاء المكتشفة 7000 دينار تزيد من الأهمية النسبية الإجمالية البالغة 6000 دينار ومن ثم يحاول المراجع إقناع العميل بضرورة تصحيح الأخطاء

او يقوم بتعديل تقرير المراجعة .

قائمة المحتويات

المحـــتوي	الصـفحة
المقدمة	**5-1**
البـــــاب الأول	
مدخل إلى مراجعة الحسابات وأنواعها	**6**
الفصل الأول : المدخل إلى مراجعة الحسابات	**23-7**
الفصل الثاني : أنواع المراجعات	**36-24**
البـــــاب الثاني	
الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام وموقف مراجع الديوان منـها	**37**
الفصل الأول : ديوان المراجعة العامة النشأة والتطور	**49-38**
الفصل الثاني : الأسس العامة للرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام	**67-50**
البـــــاب الثالث	

دراسة نظرية وتطبيقيه لمعيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية	**70**
الفصل الأول : مخاطر المراجعة	**87-71**
الفصل الثاني : مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط عملية المراجعة	**98-88**

فـــهرس الجـــداول و الأشـكال

رقم	اســـــم الجـــــدول	رقـم الصفحة
.1	جدول التطور في أهداف المراجعة	12
.2	شكل يوضح اورنيك مالي نمرة (40)	68
.3	شكل يوضح اورنيك حسابات نمرة(17)	69
.4	شكل يوضح العلاقة بين الخطر والأهمية النسبية وادلة المراجعة	